Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 302 del 30 dicembre 1997 - Serie generale

Spediz. abb. post. 45% - art. 2, comma 20/b
Legge 23-12-1996, n. 662 - Filiale di Roma

GAZZETTA UFFICIALE
DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Martedì, 30 dicembre 1997** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 256

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 19 dicembre 1997, n. **320/E.**

Decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, recante disposizioni in materia di riordino della disciplina delle operazioni di cessione e conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento, fusione, scissione e permuta di partecipazioni.

CIRCOLARE 23 dicembre 1997, n. **326/E.**

Decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, concernente armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali in materia di redditi di lavoro dipendente e assimilati.

SOMMARIO

CIRCOLARI

MINISTERO FINANZE

CIRCOLARE 19 dicembre 1997, n. 320/E.

Decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, recante disposizioni in materia di riordino della disciplina delle operazioni di cessione e conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento, fusione, scissione e permuta di partecipazioni.

Alle Direzioni regionali delle entrate
Agli uffici unici delle entrate
Agli uffici distrettuali delle imposte dirette
Agli uffici dell'imposta sul valore aggiunto
Ai centri di servizio delle imposte dirette
Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate
Alla Direzione generale degli affari generali e del personale
Al Dipartimento del territorio
All'ufficio del segretario generale
Al Servizio centrale degli ispettori tributari
Al Comando generale della Guardia di finanza

PREMESSA

L'articolo 4 risponde all'esigenza di neutralizzare l'imposizione sulle plusvalenze latenti o i valori di avviamento presenti presso la conferente ed evidenziati nella perizia di cui all'articolo 2343 c.c. costituendo, pertanto, un regime particolare applicabile ad una circoscritta platea di soggetti ai quali è comunque data facoltà di avvalersi del regime generale previsto dall'articolo 3.

L'articolo 5 regola la disciplina fiscale degli scambi di partecipazioni attraverso i quali una società od ente acquisisce il controllo di altra società od ente.

L'articolo 6 interviene sul regime fiscale delle fusioni e scissioni, dettando regole in materia di trattamento dei disavanzi che ne possono derivare.

L'articolo 7 attua la delega in materia di norma antielusiva, modificando la disciplina contenuta nell'articolo 10 della legge n. 408 del 1990.

L'articolo 8, in ossequio alle indicazioni contenute nella lettera d) del comma 161 dell'articolo 3 della legge n. 662 del 1996, contiene disposizioni in materia di riportabilità delle perdite sia per consentirla senza limiti temporali con riferimento alle imprese di nuova costituzione sia per escluderne l'utilizzo in talune ipotesi.

L'articolo 9 reca, infine, disposizioni relativamente alla decorrenza e all'attuazione delle norme contenute nei precedenti articoli.

Per completezza di argomento si rileva che il decreto legislativo in esame non reca alcuna novità ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro alle operazioni di cui si tratta alle quali, pertanto, continuerà ad applicarsi la disciplina del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n.131.

Ai sensi della predetta normativa, e più precisamente dell'articolo 4 della Tariffa, parte I, allegata al suddetto T.U., i conferimenti di proprietà o diritto reale di godimento su aziende o su complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa sono assoggettati all'imposta proporzionale nella misura dell'1 per cento (articolo 4, lettera a), punto 3)).

Tuttavia, qualora il conferimento sia fatto da una società ad altra società esistente o da costituire torna applicabile l'imposta di registro nella misura fissa, attualmente determinata in lire 250.000. Lo stesso trattamento è previsto per operazioni analoghe poste in essere da enti diversi dalle società (articolo 4, lettera b)).

Tale ultima previsione è stata introdotta dall'articolo 10, comma 5, lettera c), del decreto legge 20 giugno 1996, n.323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n.425 con il quale è stata, inoltre, prevista per gli atti di fusione e scissione l'applicazione della sola imposta fissa di registro nella misura di lire 250.000.

Ovviamente, ai fini della determinazione della base imponibile dei trasferimenti di aziende, continueranno ad applicarsi gli articoli 50 e 51 del già citato T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro. In particolare il comma 4 dell'articolo 51 prevede che si debba fare riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività - come gia precisato dall'Amministrazione finanziaria - ed esclusi i mobili iscritti negli appositi pubblici registri (articolo 7 della Tariffa, parte I, allegata al citato T.U.), in quanto sottoposti ad autonoma tassazione, nonché le passività che espressamente si riferiscono a tali beni.

Sulla base imponibile così determinata continueranno ad applicarsi per gli atti di cessione di azienda le aliquote relative alla natura dei beni ceduti.

In relazione alle menzionate disposizioni del decreto legislativo n. 358 del 1997, si forniscono i seguenti chiarimenti, facendo riserva di impartire ulteriori istruzioni relativamente alla norma antielusiva di cui all'articolo 7 con riferimento alla evoluzione, anche giurisprudenziale, che si formerà al riguardo.

CAPITOLO I

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

1. Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento

1.1 Premessa

Con l'articolo 1 del citato decreto legislativo n. 358 del 1997, è stata data attuazione all'articolo 3, comma 161, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che prevede per le plusvalenze realizzate a seguito della cessione di aziende, complessi aziendali, partecipazioni in società controllate o collegate, l'istituzione di un regime opzionale di imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi, con aliquota non superiore a quella applicata alla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi del comma 160 del medesimo articolo 3 della legge n. 662 del 1996.

In particolare, con l'articolo 1 in esame è stata istituita un'imposta sostitutiva, con l'aliquota del 27 per cento, sulle plusvalenze derivanti da:

1) cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni (comma 1);
2) cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci (comma 3).

Si fa presente che con il provvedimento in esame si intende attribuire un regime fiscale di agevolazione a tutte le operazioni attraverso cui normalmente si effettuano i trasferimenti di aziende.

Dato che il trasferimento delle aziende nella realtà economica avviene non soltanto mediante la cessione diretta delle aziende stesse ma anche con la cessione di partecipazioni che attribuiscono un effettivo potere di gestione nelle società che detengono le aziende che si intendono cedere, la norma in esame detta una disciplina che riguarda non soltanto le plusvalenze derivanti da cessioni di aziende ma anche quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni che consentono di esercitare il controllo o il collegamento nella società che detiene le aziende che si intendono cedere.

Va altresì sottolineato che, per effetto dell'articolo 9, comma 1, del decreto n. 358 del 1997 in esame, la norma che disciplina le cessioni di aziende e quelle di partecipazioni di controllo o di collegamento trova applicazione per le cessioni poste in essere dalla data di entrata in vigore del citato decreto (quindi dall'8 novembre 1997).

1.2 Plusvalenze da cessione di azienda

1.2.1 Ambito soggettivo

Con riferimento ai soggetti che possono avvalersi della disposizione in commento si precisa che, in merito all'ipotesi di cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni, la norma stessa si riferisce a tutti i soggetti che realizzano una plusvalenza, determinata ai sensi dell'articolo. 54 del TUIR, esclusi i casi di realizzo nel corso di una procedura concorsuale. Ne consegue che il regime agevolativo in esame si rende applicabile nelle ipotesi di plusvalenze per cessioni di aziende realizzate in caso di liquidazione ordinaria.

Ai fini dell'individuazione dell'ambito soggettivo di applicazione della norma agevolativa, è necessario che sussistano entrambe le seguenti condizioni:

a) che si tratti di cessioni effettuate da parte dei soggetti di seguito specificati;

b) che le cessioni medesime diano luogo a plusvalenze da determinarsi ai sensi dell'articolo 54 del TUIR.

Considerato che le plusvalenze suscettibili di imposizione sostitutiva sono quelle di cui all'articolo 54 del TUIR, ne discende che la norma agevolativa si rivolge ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali sia in regime di contabilità ordinaria sia in regime di contabilità semplificata.

Inoltre, la norma in esame si applica anche in caso di cessione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale che ha concesso in affitto o in usufrutto l'azienda medesima, ferma restando ovviamente l'ulteriore condizione del possesso triennale di cui si dirà nel prosieguo. Infatti, ai sensi dell'articolo 81, lett. h), ultimo periodo, del TUIR, sebbene l'anzidetta cessione da parte dell'imprenditore individuale configuri un reddito diverso, tale reddito va determinato secondo

le regole dell'art. 54 del TUIR medesimo (in tal senso si confronti l'articolo 85, comma 2, del TUIR).

Pertanto, poiché anche in tale ipotesi l'azienda concessa in affitto o in usufrutto si trasferisce ad altro soggetto che esercita attività d'impresa, ne consegue che l'ipotesi medesima risponde anch'essa alle specifiche finalità del provvedimento concernente le ristrutturazioni.

1.2.2 Ambito oggettivo

Con riferimento alle cessioni di aziende, va precisato che nel termine "cessione" si comprendono solo le cessioni a titolo oneroso, mentre ne sono escluse quelle a titolo gratuito, tenuto conto del tenore letterale della norma che fa riferimento alle "plusvalenze realizzate", con ciò ricollegandosi alla previsione di cui al comma 1, lettera a), dell'articolo 54 del TUIR che riguarda le plusvalenze dei beni relativi all'impresa realizzate "mediante cessione a titolo oneroso".

Ai fini dell'individuazione della nozione di cessione, si precisa che la norma intende agevolare esclusivamente le ipotesi di trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda; conseguentemente non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione stessa gli atti che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, quali, ad esempio, l'usufrutto dell'azienda.

Infatti, come è stato ricordato in precedenza, la norma in esame intende facilitare solo le operazioni di ristrutturazione aziendale che danno luogo al trasferimento definitivo dell'azienda mentre, nell'ipotesi di costituzione di un diritto reale di godimento qual è il diritto di usufrutto, l'usufruttuario deve continuare ad esercitare l'azienda sotto la ditta che la contraddistingue al fine di conservare integro il valore di avviamento e deve, inoltre, gestire l'azienda senza modificarne la destinazione in modo da conservare l'efficacia dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte (in tal senso, si veda l'articolo 2561 del codice civile).

Rientrano nella nozione di cessione anche le ipotesi di assegnazione, di conferimento e di permuta dell'azienda.

Con riferimento al termine "aziende", si precisa che esso va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa.

Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi quale

"universitas" di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa. Pertanto, nell'ipotesi in cui l'imprenditore ponga in essere una serie di contratti di cessione aventi ad oggetto singoli beni dell'azienda, non potrà applicarsi la norma in esame, anche se, nel complesso, viene ceduta l'intera azienda.

Con riferimento al requisito del possesso per un periodo di tempo non inferiore a tre anni, si precisa che tale termine va computato, ai sensi dell'articolo 2963 del codice civile, avendo riguardo al giorno in cui l'azienda è stata acquisita o l'impresa si è costituita indipendentemente dall'acquisto dei singoli beni che concorrono alla formazione dell'azienda. Così, ad esempio, nel caso in cui un imprenditore acquisti il 30 giugno 1996 un macchinario per la propria azienda, costituita il 10 maggio 1994, e ceda l'azienda il 30 novembre 1997, egli potrà avvalersi della disposizione agevolativa in commento.

Si fa presente, inoltre, che in caso di cessione di azienda precedentemente concessa in affitto o in usufrutto, ai fini della sussistenza del requisito triennale, si tiene conto anche del periodo in cui l'azienda è stata concessa in affitto o in usufrutto.

1.3. Plusvalenza da cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento

1.3.1 Ambito soggettivo

Il comma 3 dell'articolo 1 prevede un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessioni di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Condizione per l'applicazione di tale regime è che tali partecipazioni, risultino iscritte negli ultimi tre bilanci come partecipazioni di controllo o di collegamento tra le immobilizzazioni finanziarie.

L'espresso riferimento al bilancio contenuto nella norma agevolativa consente di ritenere che la stessa si rivolge solo ai soggetti che conseguono la plusvalenza nell'esercizio di attività commerciali in regime di contabilità ordinaria.

1.3.2 Ambito oggettivo

Premesso che con riferimento al termine "cessione" valgono le considerazioni svolte relativamente alla cessione di aziende, la nozione di "controllo o di collegamento" è quella che risulta dall'articolo 2359 del codice civile.

In particolare, con riferimento al concetto di "controllo", il generico richiamo all'articolo 2359 del codice civile comporterebbe la rilevanza, ai fini dell'applicazione della norma in esame, sia del controllo di diritto (art. 2359, comma 1, n.1), derivante dalla disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, sia del controllo di fatto (art. 2359, comma 1, n.2 e n.3) derivante dalla disponibilità di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria o dall'esistenza di particolari vincoli contrattuali con un'altra società.

Va in proposito evidenziato che, ai sensi del comma 2 dell'art. 2359 del codice civile, per stabilire la sussistenza sia del controllo di diritto (art. 2359, comma 1, n. 1) che del controllo di fatto derivante dalla possibilità di esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (art. 2359, comma 1, n. 2), si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta.

Per quanto riguarda la nozione di collegamento si precisa che anch'essa va desunta dall'articolo. 2359 del codice civile il cui comma 3 dispone che sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole.

Inoltre, il secondo periodo del citato terzo comma dell'art. 2359 del codice civile stabilisce che l'influenza si presume notevole quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti, ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa.

Tanto premesso, occorre rilevare che la norma in commento riferisce la situazione di controllo o di collegamento esclusivamente alle partecipazioni oggetto di cessione e prescinde quindi dal controllo o collegamento realizzati su altri presupposti.

In considerazione di ciò, qualora il controllo sia esercitato ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 3, del codice civile, non mediante una partecipazione al capitale di rischio ma esclusivamente per effetto di particolari vincoli contrattuali, il controllo stesso non rileva ai fini in esame.

Pertanto, tenuto conto del fatto che il controllo rilevante ai fini in esame e esclusivamente quello derivante dalla disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (2359, comma 1, n.1 del codice civile) ovvero dei voti sufficienti ad esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria (art. 2359 comma 1, n. 2), non rilevano ai fini in esame le partecipazioni che non danno diritto di voto (come, ad esempio, quelle rappresentate da azioni di risparmio o privilegiate).

La circostanza innanzi rilevata per cui il controllo o il collegamento devono essere una qualità implicita della partecipazione oggetto della cessione, porta anche ad escludere che la fattispecie indicata dall'articolo. 1 possa ritenersi realizzata quando detto rapporto di controllo o di collegamento sia, in parte, conseguente al possesso di diritti di usufrutto sulle azioni e cio quand'anche tali diritti siano ceduti contestualmente alla partecipazione, in quanto, in tal caso, il controllo stesso non discende dal possesso di una partecipazione, bensì dalla mera temporanea disponibilità dei voti sufficienti per esercitare il controllo.

Analogamente il collegamento non rileva, ai fini in esame, qualora l'influenza notevole venga esercitata sulla base di accordi contrattuali ovvero per la costituzione del diritto di usufrutto.

Per quanto riguarda il requisito della iscrizione delle suddette partecipazioni nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci dell'impresa cedente va precisato quanto segue.

Ai fini della norma in esame sono rilevanti solo le cessioni che hanno ad oggetto partecipazioni di controllo o di collegamento che soddisfino tutte le seguenti condizioni:

1) iscrizione negli ultimi tre bilanci;
2) collocazione tra le immobilizzazioni finanziarie;
3) qualificazione come partecipazioni in imprese controllate o collegate.

Con riferimento alla condizione di cui al punto 1 va precisato che l'iscrizione delle partecipazioni in esame deve risultare dagli ultimi tre bilanci degli esercizi precedenti quello in cui si è verificata la cessione.

Si richiama in proposito la circolare del 27 maggio 1994, n. 73/E, nella parte in cui commenta l'articolo. 54, comma 4, del TUIR, precisando che anche con riferimento alla disciplina in oggetto si rende applicabile la presunzione ivi stabilita, in base alla quale, per la ve-

rifica del mantenimento nel triennio delle partecipazioni, si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente; a tale conclusione si perviene in considerazione del richiamo, contenuto nel comma 3 dell'articolo 1 in esame, al precedente comma 1 che, ai fini della determinazione delle plusvalenze, assume i criteri contenuti nel suddetto articolo 54 ivi compreso quello secondo cui si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.

Con riferimento alla condizione di cui al punto 2, va precisato che l'iscrizione delle partecipazioni in esame deve essere effettuata nell'attivo dello stato patrimoniale, nella classe delle immobilizzazioni finanziarie.

Al riguardo si osserva che per i soggetti che redigono il bilancio ai sensi del citato D. Lgs n. 87 del 1992, la distinzione tra la parte immobilizzata e quella circolante non è desumibile dall'attivo dello stato patrimoniale ma solamente dalla nota integrativa.

Con riferimento alla condizione di cui al punto 3 si rileva che, per espressa disposizione di legge, le partecipazioni in esame devono essere iscritte "come tali" nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci.

Per i soggetti che redigono il bilancio secondo schemi diversi da quelli previsti dall'articolo 2424 e seguenti del codice civile e dal D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, la condizione della iscrizione nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci si ritiene soddisfatta nel caso in cui le partecipazioni di controllo o di collegamento risultino come tali nei bilanci ovvero da altri elementi certi e precisi della contabilità.

Si precisa che il rispetto delle suddette condizioni presuppone il concorso dei seguenti requisiti:

- chi cede deve avere il controllo o il collegamento mediante il possesso di una partecipazione;
- il requisito di controllo o collegamento deve essere esercitato interamente attraverso la partecipazione;
- il cessionario deve acquisire il controllo o il collegamento per effetto della cessione;
- per effetto della cessione il cedente perde il controllo ma non necessariamente il collegamento;
- nel caso di partecipazione di controllo la quota ceduta può anche non essere oggettivamente una quota di controllo purché mediante essa il cessionario acquisisca il controllo;

- nel caso di partecipazioni di collegamento la quota ceduta deve essere anche oggettivamente di collegamento;
- i requisiti anzidetti debbono verificarsi singolarmente in ciascuna operazione.

Occorre altresì rilevare che se la partecipazione di controllo o di collegamento viene ceduta interamente a più soggetti mediante varie cessioni che non consentono ai cessionari di acquisire il controllo o il collegamento, le operazioni medesime, che sono da considerare ognuna autonomamente, non rilevano né come cessioni parziali di partecipazioni di controllo né come cessioni parziali di partecipazioni di collegamento.

Per quanto riguarda la cessione parziale di una partecipazione di controllo va inoltre precisato che il controllo, concretizzandosi nella disponibilità della "maggioranza" dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o nella presenza di una situazione di influenza "dominante", puo sussistere solo in capo ad una delle parti contraenti e, quindi, la cessione di una parte della partecipazione detenuta dal cedente rileva, ai fini in esame, nel caso in cui tale cessione comporta la perdita del controllo in capo al cedente e l'acquisizione del controllo stesso da parte del cessionario, tenendo conto in tale operazione anche dell'eventuale partecipazione già in possesso del cessionario medesimo.

Come più sopra anticipato, il controllo detenuto attraverso i voti esercitabili nell'assemblea ordinaria può essere anche indiretto; in tal caso le cessioni di partecipazioni mediante le quali nell'ambito dei gruppi si possiede il cosiddetto controllo indiretto, non possono fruire del trattamento agevolato.

Per quanto riguarda, invece, la cessione parziale di una partecipazione di collegamento va sottolineato che, a differenza di ciò che accade nel caso di cessione parziale di una partecipazione di controllo, la cessione stessa, per essere rilevante ai fini in esame, non deve comportare necessariamente la perdita del collegamento in capo al cedente ma deve, comunque, comportare, di per sé, l'acquisizione del collegamento in capo al cessionario, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo già possieda o meno una partecipazione al capitale del medesimo soggetto cui si riferisce la partecipazione ceduta.

Al riguardo, si rappresentano i seguenti casi:

- cessione di una partecipazione di collegamento che non fa perdere il collegamento al cedente ma che consente al cessionario di acquisire il collegamento stesso.

Ad esempio: si ipotizzi che la società A cedente possegga il 100 per cento del capitale sociale della società B e che il collegamento nella società B si acquisisca con il possesso di una partecipazione al capitale sociale pari al 10 per cento. In tal caso se la società A cede il 30 per cento della società B alla società C, la cessione potrà essere agevolata in quanto la società A, pur non perdendo il controllo né il collegamento, ha ceduto una partecipazione che di per sé è di collegamento;

- cessione di una partecipazione di collegamento che non determina la perdita del collegamento in capo al cedente e che non permette l'acquisto del collegamento da parte del cessionario.

Ad esempio: si ipotizzi che la società A cedente possegga il 60 per cento delle partecipazioni nella società B, che il collegamento nella società B si acquisisca con il possesso di una partecipazione al capitale sociale pari al 20 per cento e che la società A ceda il 5 per cento delle proprie partecipazioni alla società C la quale già possiede una partecipazione nella società B pari al 15 per cento. In tal caso la cessione realizzata non è agevolata in quanto la partecipazione ceduta non è, di per sé, di collegamento anche se la società C, dopo la cessione, ha acquisito il collegamento nella società B, tenuto conto delle partecipazioni che già deteneva.

In conclusione, appare evidente, con riferimento alla cessione parziale di una partecipazione di collegamento, che il possesso in capo al cessionario, antecedentemente alla cessione, di partecipazioni di collegamento o di controllo al capitale del medesimo soggetto cui si riferisce la partecipazione ceduta, è irrilevante ai fini in esame.

Relativamente al caso in cui la partecipazione ceduta sia stata iscritta con diversa consistenza negli ultimi tre bilanci precedenti alla cessione (ferma restando naturalmente la posizione di controllo o di

collegamento che deve sussistere in ognuno dei tre bilanci), la disciplina agevolativa si renderà applicabile con riferimento all'intero ammontare delle partecipazioni cedute.

In proposito valga il seguente esempio.

Si ipotizzi il caso in cui il collegamento nella società A sia assicurato dal possesso di una partecipazione pari al 20 per cento del suo capitale sociale.

Se la società B ha iscritto la predetta partecipazione nella misura del 20 per cento nel terzo e nel secondo bilancio antecedente alla cessione e nella misura del 51 per cento nel bilancio immediatamente antecedente alla cessione medesima, quest'ultima anche per la parte eccedente il 20 per cento darà luogo all'applicazione del regime agevolato.

1.4 Regimi di tassazione delle plusvalenze dei beni

Va innanzitutto ribadito che la cessione di singoli beni relativi all'impresa determina il conseguimento di plusvalenze in capo al soggetto cedente per le quali trovano applicazione esclusivamente i criteri ordinari di cui all'articolo 54 del TUIR, con la conseguenza che non è consentita l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo in esame.

Con riferimento alle cessioni di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento per le quali non sussistano i requisiti temporali previsti dalle disposizioni in esame valgono gli stessi criteri di tassazione stabiliti per le cessioni di singoli beni, mentre qualora sussistano detti requisiti temporali si possono configurare due regimi di tassazione delle relative plusvalenze:
- quello ordinario, con l'applicazione dei criteri di cui all'articolo 54 del TUIR;
- quello opzionale, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al decreto legislativo in esame.

1.4.1 Regime ordinario

In particolare le modalità di tassazione secondo il regime ordinario variano in relazione alla natura giuridica del soggetto che ha

realizzato la plusvalenza (imprenditore individuale oppure società di persone o società ed enti soggetti all'IRPEG).

1.4.1.1. Imprenditori individuali

Nel caso di plusvalenze conseguite da imprenditori individuali, va preliminarmente distinta l'ipotesi in cui oggetto della cessione sia un'azienda ovvero una partecipazione di controllo o di collegamento.

Quando la cessione ha per oggetto un'azienda, le plusvalenze conseguite possono, a scelta dell'imprenditore, essere assoggettate a tassazione ordinaria ovvero a tassazione separata a condizione, in quest'ultimo caso, che ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale le plusvalenze sarebbero imputabili come componenti del reddito di impresa e che l'azienda sia posseduta da più di cinque anni.

In caso di tassazione ordinaria, la plusvalenza è realizzata ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lett. a), del TUIR ed è determinata ai sensi del comma 2 del citato articolo.

Detta plusvalenza concorre, ai sensi del comma 4 del più volte richiamato articolo 54 del TUIR, a formare il reddito imponibile dell'imprenditore interamente nell'esercizio del realizzo oppure, a sua scelta, per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

In caso di tassazione separata, la plusvalenza di cui trattasi è assoggettata all'imposta personale determinata, ai sensi dell'articolo 18, comma 1, del TUIR, applicando all'ammontare conseguito l'aliquota corrispondente alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio anteriore all'anno in cui i redditi sono stati conseguiti.

Nel caso in cui l'imprenditore individuale cede l'unica azienda, perdendo in tal modo lo status di imprenditore, potrà assoggettare a tassazione ordinaria, ai sensi dell'articolo 54 del TUIR, senza possibilità di fruire della rateizzazione, la plusvalenza realizzata, oppure, assoggettare la stessa a tassazione separata se l'azienda è posseduta da più di cinque anni, ferma restando la possibilità di avvalersi dell'imposta sostitutiva prevista dal decreto in esame e di effettuare il versamento rateale previsto dall'articolo 2 del decreto in esame.

Qualora, invece, la cessione abbia ad oggetto una partecipazione di controllo o di collegamento, la plusvalenza realizzata concorre a formare il reddito, ai sensi dell'articolo 54 del TUIR, senza possibilità

di applicare l'imposta separatamente in virtù del richiamato articolo 16 del TUIR medesimo che trova applicazione soltanto con riferimento alle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende.

1.4.1.2 Società di persone commerciali e società ed enti soggetti all'IRPEG

Con riferimento alla cessione di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento, la plusvalenza e realizzata ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lett. a), del TUIR ed è determinata ai sensi del successivo comma 2.

Detta plusvalenza concorre, ai sensi dell'art. 54, comma 4, del TUIR, a formare il reddito imponibile, a scelta del contribuente, nell'esercizio del realizzo ovvero - se sussistono i presupposti temporali ivi previsti - per quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

1.4.2 Regime sostitutivo

Il comma 2 dell'articolo in commento stabilisce che l'applicazione dell'imposta sostitutiva è un regime opzionale di tassazione al quale il cedente può ricorrere, manifestando una volontà in tal senso, nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate.

La disposizione in esame prevede che qualora in un periodo di imposta sono poste in essere più operazioni, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva può essere esercitata relativamente ad ogni singola operazione.

Per singola operazione deve intendersi un'operazione di cessione avente le caratteristiche indicate ai commi 1 e 3 dell'articolo in esame e, pertanto, avere ad oggetto un'azienda posseduta per un periodo non inferiore a tre anni ovvero una partecipazione di controllo o di collegamento iscritta come tale nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci.

In relazione all'ipotesi di cessione di azienda è opportuno precisare che l'operazione deve avere ad oggetto l'azienda nel suo complesso e, pertanto, non possono essere considerate come "singole ope-

razioni", ai fini della disposizione in esame, le eventuali cessioni di singoli beni della medesima azienda effettuate nello stesso periodo di imposta, anche se esse comportino, globalmente considerate, la dismissione della azienda in capo al cedente.

Con riferimento al comma 4 della norma in commento, si osserva che qualora le plusvalenze relative alla cessione di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento siano realizzate dalle società di cui all'articolo 5 del TUIR, l'imposta sostitutiva è dovuta dalle medesime società.

In tal caso, dette società potranno optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, esercitando l'opzione nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate, provvedendo alla liquidazione e al versamento dell'imposta stessa.

Al riguardo si fa presente che detta tassazione è definitiva con la conseguenza che i redditi ad essa assoggettati non concorrono a formare il reddito complessivo dei soci.

2. Conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento

Il decreto legislativo n. 358 del 1997 all'articolo 3, disciplina le operazioni di conferimento di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento stabilendo, al riguardo, le modalità di determinazione delle plusvalenze e il regime di tassazione (art. 3).

Ciò posto, in merito ai conferimenti di aziende viene introdotto anche un regime speciale di neutralità (art. 4), che si rende applicabile allorché vengano rispettate determinate condizioni.

Ai sensi dell'art. 9, comma 1 del D.Lgs. n. 358 del 1997, il regime previsto dai citati artt. 3 e 4 del del D.Lgs. n. 358 del 1997, si applica alle operazioni poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo.

Parte prima: Regime ordinario (articolo 3)

2.1 Premessa

Con l'articolo 3 del decreto in esame è stata data attuazione all'articolo 3, comma 161, lettere b) e c) della legge 23 dicembre 1996, n. 662, nella parte in cui attribuiscono al Governo, rispettivamente, il potere di armonizzare il regime tributario interno delle operazioni di conferimento e la possibilità di assoggettare ad imposta sostitutiva le plusvalenze eventualmente derivanti da dette operazioni.

In particolare il comma 1 dell'articolo 3 si riferisce ai conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali.

Il successivo comma 2 precisa, inoltre, che le disposizioni dell'articolo in esame si applicano anche per i conferimenti di aziende situate nel territorio dello Stato anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente.

Relativamente alle suddette operazioni di conferimento, il citato comma 1 stabilisce che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 54 del TUIR, si assume come valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

Il comma 1, inoltre, stabilisce che il valore di realizzo viene assunto anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1 del provvedimento in esame.

A differenza di quanto stabilito nel precedente articolo 1, per i conferimenti di cui trattasi il legislatore non ha ritenuto di condizionare il regime di determinazione della plusvalenza a specifici requisiti temporali di possesso dell'azienda o della partecipazione, anche se va tenuto presente che, ovviamente, tali condizioni rimangono ferme ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al citato articolo 1. In quest'ultimo caso, infatti, qualora le operazioni di conferimento abbiano ad oggetto aziende o partecipazioni aventi le caratteristiche previste dal citato articolo 1 del D. Lgs. n. 358 del 1997, le relative plusvalenze possono essere assoggettate all'imposta sostitutiva allorché il contribuente eserciti l'opzione di cui al comma 2 del citato articolo 1, assumendo, ai fini dell'applicazione dell'articolo 54 del TUIR, il valore di realizzo determinato con il criterio sopra indicato.

Il comma 3 infine detta una particolare disciplina applicabile all'ipotesi di cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute da un imprenditore individuale a seguito del conferimento dell'unica azienda, stabilendo che la cessione stessa si considera effettuata nell'esercizio di attività d'impresa e, a tal fine, viene fatta salva l'applicazione dell'articolo 16, comma 1, lett. g), del TUIR qualora ne sussistano i presupposti alla data del conferimento.

Il medesimo comma 3 stabilisce, inoltre, che la cessione delle partecipazioni effettuata oltre i tre anni dal conferimento viene assoggettata alla disciplina prevista dal decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 marzo 1991, n. 102.

2.2 Ambito di applicazione

Come sopra accennato le operazioni di conferimento disciplinate dall'articolo in esame sono esclusivamente quelle aventi ad oggetto aziende e partecipazioni di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Per quanto riguarda il conferimento di azienda bisogna distinguere l'ipotesi in cui l'azienda conferita sia situata in Italia da quella in cui l'azienda stessa sia situata all'estero.

Nel caso in cui l'azienda sia situata all'estero i conferimenti sono rilevanti ai fini in esame solo se effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali.

Restano escluse le ipotesi di conferimento di azienda previste dall'articolo. 81, comma 1, lett. h) ed h-bis), del TUIR poiché non effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

Nel caso, invece, in cui l'azienda sia situata in Italia i conferimenti, ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 in esame, sono rilevanti anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente.

Per quanto riguarda i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento, va precisato che gli stessi rilevano ai fini in esame se effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese commerciali.

L'operazione di conferimento è rilevante anche quando la partecipazione ricevuta riguarda una società o un ente non residente.

Restano esclusi i conferimenti di partecipazioni di controllo o di collegamento effettuati fuori dall'esercizio di imprese commerciali.

2.3 Modalità di determinazione della plusvalenza imponibile

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3, nelle ipotesi di conferimento sopra evidenziate, ai fini dell'applicazione dell'art. 54 del TUIR, la plusvalenza derivante dal conferimento stesso deve essere determinata assumendo come valore di realizzo il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute per effetto del conferimento nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda, in caso di conferimento di azienda, o alle partecipazioni, in caso di conferimento di partecipazioni, nelle scritture contabili del conferitario.

In considerazione di quanto sopra, la plusvalenza imponibile è costituita dalla differenza tra il valore di realizzo, e l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto, rispettivamente, dell'azienda o della partecipazione conferita.

Tale modalità di individuazione costituisce, relativamente alle operazioni in questione, una implicita deroga alla regola posta in via generale dall'articolo 9 del TUIR.

Nel caso di operazioni di conferimento non aventi le caratteristiche in precedenza illustrate (come ad esempio il conferimento di

singoli beni), la plusvalenza imponibile continua ad essere determinata avendo riguardo alla nozione di valore normale, delineata dall'articolo 9 del TUIR. Inoltre, considerato l'espresso richiamo all'articolo 54 del TUIR, contenuto nella norma in esame, ne deriva che quest'ultima non trova applicazione con riferimento alle eventuali minusvalenze da conferimento, per le quali, quindi, rimane applicabile la disciplina dettata dagli articoli 9 e 66 del TUIR.

Il richiamo operato alle scritture contabili in luogo del bilancio, al fine di desumere il valore di iscrizione delle partecipazioni presso il conferente e il valore dei beni conferiti presso il soggetto conferitario, trova giustificazione nel fatto che i valori iscritti in contabilità al momento del conferimento non necessariamente coincidono con i valori che risulteranno al termine dell'esercizio nel bilancio del soggetto conferitario o di quello conferente.

Nel caso in cui il conferimento abbia ad oggetto un'azienda, l'ultimo costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita va determinato sommando i singoli valori fiscalmente riconosciuti delle attività e delle passività che compongono il patrimonio dell'azienda conferita.

2.4 Effetti del conferimento sulla determinazione del reddito imponibile del conferente

Come già precisato, per la determinazione dell'eventuale plusvalenza da conferimento occorre porre a confronto il valore delle partecipazioni iscritto nelle scritture contabili del conferente ovvero, se superiore, il valore attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del conferitario e il costo fiscalmente riconosciuto agli stessi beni.

Qualora il conferimento avvenga nel corso del periodo di imposta, si precisa quanto segue:

- gli ammortamenti dei beni conferiti vengono effettuati ragguagliando la quota di ammortamento imputabile all'esercizio in corso al momento del conferimento ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo di imposta e la data di conferimento;
- le spese di manutenzione e le altre previste dall'articolo 67, comma 7, del TUIR, sostenute nell'esercizio di conferimento, sono deducibili nei limiti ivi previsti;

- i fondi di previdenza, nonché quelli di trattamento di fine rapporto, costituiti dalla conferente, si trasferiscono al soggetto conferitario se è stato trasferito anche il rapporto di lavoro cui afferiscono;
- gli accantonamenti al fondo rischi su crediti o al fondo svalutazione crediti e al fondo rischi su cambi, relativi ai crediti conferiti, non vengono trasferiti al soggetto conferitario, atteso che quest'ultimo provvederà ad effettuare tale valutazione sui crediti trasferiti, a fine esercizio, sulla base dell'articolo 71 del TUIR.

Con riferimento alle valutazioni delle rimanenze, qualora ad esempio sia stato adottato il criterio LIFO e nel corso dell'esercizio di conferimento siano state effettuate anche delle ordinarie operazioni di cessione, ai fini della individuazione del costo dei beni si ritiene che non possa che adottarsi un criterio di proporzionalità che tenga conto delle stratificazioni del magazzino evidenziate dal conferente.

2.5 Effetti del conferimento per il conferitario

2.5.1 La determinazione del costo fiscale dell'azienda conferita

Il conferimento eseguito ai sensi dell'articolo 3 in commento, a differenza di quello eseguito in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 4 del decreto in esame, non determina, per il conferitario, la successione nei valori fiscali dei beni conferiti. Pertanto, per il conferitario i beni rilevano in base al valore ad essi attribuito nelle proprie scritture contabili. Da ciò consegue che non si trasferiscono al conferitario le voci rettificative del valore dei predetti beni eventualmente esistenti presso il conferente, come pure per i beni di magazzino si perde la stratificazione storica delle rimanenze in essere presso il conferente.

2.5.2 La determinazione del reddito

Ai fini della determinazione del reddito del conferitario va precisato quanto segue.

Per quanto riguarda i beni ammortizzabili valgono le regole ordinarie; conseguentemente, trattandosi di beni usati, il coefficiente di ammortamento è ridotto al 50 per cento e l'ammortamento anticipato può essere effettuato solo relativamente al primo esercizio.

In caso di conferimento effettuato nel corso del periodo d'imposta, relativamente alle spese di manutenzione ed alle altre spese previste dall'articolo. 67, comma 7, del TUIR, sostenute nell'esercizio di conferimento, il limite percentuale di deducibilità ivi stabilito è calcolato sulla parte del relativo costo proporzionale alla durata del possesso.

2.6 Regimi di tassazione applicabili

Anche per le operazioni di conferimento i regimi di tassazione applicabili sono i seguenti:
- quello ordinario, secondo il quale le plusvalenze realizzate concorrono alla formazione del reddito d'impresa;
- quello opzionale, consistente nell'applicazione alle predette plusvalenze da conferimento dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1 del provvedimento in esame, qualora ricorrano le condizioni ivi previste del possesso triennale dell'azienda ovvero dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci delle partecipazioni di controllo o di collegamento.

In proposito, salvo quanto già precisato con riferimento alla determinazione delle plusvalenze che avviene assumendo come valore di realizzo il maggiore tra quello attribuito dal conferente alle partecipazioni ricevute e quello attribuito dal conferitario all'azienda o alle partecipazioni conferite, valgono, relativamente ai regimi di tassazione applicabili alle suddette plusvalenze, le precisazioni già fornite in merito alle cessioni di aziende e di partecipazione di controllo o di collegamento.

Tenuto conto del richiamo all'articolo 1 del presente provvedimento, contenuto nell'articolo. 3 del provvedimento medesimo, nel caso di conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento effettuati da società di persone di cui all'articolo. 5 del TUIR, ai fini del regime di tassazione delle plusvalenze realizzate valgono le considerazioni espresse con riferimento a tali soggetti relativamente alle operazioni di cessione di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.

2.7 Conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale

L'articolo 3, comma 3, del provvedimento in esame disciplina l'ipotesi della cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute dall'imprenditore individuale a seguito del conferimento dell'unica azienda posseduta.

La disposizione di cui trattasi ha natura antielusiva in quanto intende evitare che il conferimento dell'unica azienda da parte di un imprenditore individuale, il quale per effetto della cessione medesima perde tale qualifica, venga posto in essere al solo scopo di aggirare la disciplina sui beni di impresa, trasformando la plusvalenza insita nell'azienda in una plusvalenza su partecipazioni assoggettabili in capo alla persona fisica ad una tassazione più favorevole rispetto a quella che verrebbe a gravare sulla plusvalenza conseguita su beni in regime d'impresa. Il comma in esame stabilisce che la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento si presume effettuata nell'esercizio dell'impresa ed è fatta salva l'applicazione dell'art. 16, comma 1, lett. g) del TUIR, qualora ne sussistano i presupposti alla data del conferimento.

Nell'ipotesi in esame, la plusvalenza realizzata sarà assoggettata a tassazione ordinaria interamente nell'esercizio del realizzo della cessione senza poter usufruire della rateizzazione prevista dall'articolo. 54, comma 4, del TUIR. Ciò in quanto la presunzione operata dalla norma in ordine al mantenimento del regime di impresa ha rilievo soltanto nei confronti della cessione della partecipazione medesima.

Va sottolineato che la disposizione in commento prevede l'applicazione dell'art. 16, comma 1, lett. g), del TUIR qualora, ne sussistano i presupposti con riferimento alla data del conferimento.

Pertanto, tali plusvalenze sono assoggettabili a tassazione separata con l'aliquota determinata ai sensi dell'art. 18 del TUIR, qualora l'azienda conferita sia stata posseduta da più di cinque anni alla data del conferimento.

Il meccanismo di tassazione delle cessioni delle partecipazioni secondo i criteri del reddito d'impresa viene meno qualora la cessione stessa sia effettuata oltre i tre anni dal conferimento.

In tal caso riemerge il regime naturale di tassazione per le plusvalenze conseguite nel caso in esame e, pertanto, saranno applicabili le imposte sostitutive previste dal D.L. n. 27 del 1991, convertito nella

legge n. 102 del 1991 e, a far data dal 1° luglio 1998, quelle previste dal decreto legislativo concernente il riordino dei redditi di capitali e diversi, attuativo della delega contenuta nell'articolo. 3 comma 160, della legge n. 662 del 1996.

Per espressa previsione di legge in tale ipotesi si assume come costo delle partecipazioni il valore attribuito alle stesse ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 in esame.

Conseguentemente, a seguito del conferimento, i fondi in sospensione d'imposta esistenti nel bilancio dell'imprenditore individuale vengono meno in quanto quest'ultimo perde la qualifica di imprenditore e, pertanto, tali fondi sono assoggettati a tassazione secondo le regole ordinarie nel periodo d'imposta in cui il conferimento stesso e effettuato.

In caso di conferimento dell'impresa familiare si pone il problema specifico del riconoscimento dei diritti di credito dei collaboratori familiari in ordine agli incrementi patrimoniali loro spettanti.

In proposito va rilevato che l'articolo 5, comma 4, del TUIR, in via di principio richiama l'articolo. 230-bis del codice civile, stabilendo che i redditi delle imprese familiari sono imputati a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Da ciò deriva che il titolare dell'impresa familiare che acquisisce le partecipazioni dalla società conferitaria dovrà liquidare i diritti di credito spettanti ai collaboratori familiari secondo le regole civilistiche, senza che da ciò derivino conseguenze fiscali in ordine al valore delle dette partecipazioni.

Parte seconda: Regime speciale dei conferimenti di aziende (articolo 4)

2.8 Premessa

L'articolo 4 dà attuazione alla lettera b) dell'articolo 3, comma 161, della legge n. 662 del 1996, nella parte in cui viene attribuito al Governo il potere di armonizzare il regime tributario delle plusvalenze relative ad operazioni di conferimento di aziende e complessi aziendali posseduti per un periodo non inferiore a tre anni con il regime previsto

dal D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, relativamente alle operazioni poste in essere tra soggetti residenti nel territorio dello Stato e soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione europea, ed alla lettera c) del citato articolo 3, comma 161, nella parte in cui è stato attribuito al Governo il potere di istituire, per le plusvalenze suddette, un regime di imposizione sostitutivo delle imposte sui redditi, da applicare, a scelta del contribuente, in alternativa a quello previsto dalla lettera b) suindicata.

L'articolo in esame contiene la disciplina tributaria applicabile alle plusvalenze derivanti dai conferimenti di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni effettuati tra i soggetti indicati nell'articolo. 87, comma 1, lett. a) e b) del TUIR.

Ai sensi del comma 1 del citato articolo 4 le suddette operazioni non costituiscono realizzo di plusvalenze o di minusvalenze quando:

- il soggetto conferente assume quale valore delle partecipazioni ricevute l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita;
- il soggetto conferitario subentra, ai fini fiscali, nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

Il successivo comma 2 stabilisce che, in luogo delle predette disposizioni, i soggetti suindicati possono optare nell'atto di conferimento per l'applicazione delle disposizioni ordinarie del TUIR, ovvero per quelle previste dall'articolo 1 del provvedimento in esame, concernente l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze in argomento.

Detta opzione può essere altresì esercitata anche per i conferimenti di cui all'articolo. 1 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544.

Da ultimo, il comma 3 dell'articolo in esame contiene una disposizione volta, in linea di principio, ad evitare il fenomeno della doppia imposizione economica che si potrebbe verificare in capo al conferente e al conferitario sui maggiori valori laddove si verifichi una divergenza tra valori civilistici e valori fiscali realizzati sulle partecipazioni e sui beni.

Infatti, tale disposizione prevede che l'aumento di patrimonio netto del soggetto conferitario a seguito del conferimento si considera formato con gli utili di cui all'articolo. 41, comma 1, lett. e), del TUIR per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, con ciò consentendo il recupero presso i partecipanti delle imposte assolte dalla società partecipata mediante il riconoscimento del credito di imposta.

2. 9 Ambito di applicazione

Come sopra accennato si sottolinea che i conferimenti rilevanti ai fini in esame sono soltanto quelli che:
- sono posti in essere tra i soggetti indicati nell'articolo. 87, comma 1, lett. a) e b) del TUIR e quindi tra società ed enti commerciali, residenti nel territorio dello Stato, soggetti passivi dell'IRPEG;
- hanno ad oggetto aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni.

Per quanto riguarda la nozione di azienda e la sussistenza del periodo temporale dei tre anni si rinvia a quanto precisato in sede di commento delle cessioni di aziende.

2.10 Il regime ordinario

Come già rilevato in premessa, ai sensi del comma 1 dell'articolo 4 del decreto in commento, i conferimenti di aziende effettuati in regime di neutralità non comportano il realizzo né di plusvalenze ne di minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente assume, quale valore fiscale delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti

Il predetto prospetto va allegato alle dichiarazioni dei redditi successivi al conferimento fintanto che sussistano divergenze tra valori contabili e valori fiscalmente riconosciuti.

In proposito valga il seguente esempio: qualora l'azienda sia iscritta presso il conferente ad un valore netto di 80 - coincidente con il costo ad essa fiscalmente riconosciuto - l'operazione di conferimento non comporta la realizzazione di alcuna plusvalenza imponibile anche se il soggetto conferente e il soggetto conferitario iscrivono nelle proprie scritture contabili, rispettivamente, la partecipazione e

l'azienda conferita ad un valore ad esempio di 100. Tuttavia, ai fini fiscali, il soggetto conferente e il soggetto conferitario debbono assumere la partecipazione e l'azienda conferita al valore medesimo in cui la stessa era iscritta presso il conferente (cioè di 80).

D'altronde, il conferente, assumendo quale valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, trasferisce sulle suddette partecipazioni ricevute la plusvalenza latente insita nell'azienda conferita.

Nella disciplina dell'articolo 4 in commento la completa neutralità è riconosciuta a prescindere dai valori espressi nelle scritture contabili dei soggetti partecipanti all'operazione di conferimento e, pertanto, l'operazione medesima può essere attuata ai fini civilistici senza alcun condizionamento di natura fiscale.

2.10.1 Effetti per il conferente

Il soggetto conferente assume, quale valore fiscale delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, per la cui individuazione si rinvia a quanto precisato in sede di commento all'articolo 3.

Il trasferimento dell'azienda intervenuto nel corso del periodo di imposta determina per il conferente problemi analoghi a quelli già esaminati in sede di commento dell'articolo 3 al quale, pertanto, si rinvia.

2.10.2 Effetti per il conferitario

Come disposto dall'articolo 4, comma 1, del decreto in esame, il soggetto conferitario subentra nella posizione del conferente, in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita, realizzando, in tal modo, la continuità dei valori fiscalmente riconosciuti degli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.

Ciò comporta, per quanto riguarda le rimanenze, la conservazione dell'eventuale stratificazione LIFO esistente presso la conferente. Naturalmente, qualora nelle rimanenze del conferente e in quelle del conferitario si trovino beni omogenei, dovrà provvedersi all'unificazione delle stratificazioni LIFO esistenti.

Relativamente ai beni strumentali, le residue quote di ammortamento dovranno essere computate assumendo il costo originario di tali beni.

Qualora il conferimento di cui trattasi avvenga nel corso del periodo di imposta valgono, relativamente alla deduzione delle spese di manutenzione e delle altre spese di cui all'articolo 67, comma 7, del TUIR, e per la determinazione degli ammortamenti e degli accantonamenti, i chiarimenti già forniti con riferimento alle operazioni di conferimento disciplinate dall'articolo 3 del provvedimento in esame con l'avvertenza che, sempre in ossequio al principio della continuità, occorre far riferimento ai costi originari.

2.11 I regimi opzionali

L'articolo 4 del decreto in esame, al comma 2 prevede che in luogo dell'applicazione del precedente comma 1, i soggetti che effettuano i suddescritti conferimenti possono optare per l'applicazione delle disposizioni del TUIR e dell'articolo 1 dello stesso decreto n. 358 del 1997.

L'opzione deve essere effettuata nell'atto di conferimento, per cui il mancato esercizio della stessa comporta l'applicazione del regime proprio di tali operazioni previsto dal precedente comma 1.

In proposito va precisato che l'opzione in parola consente al conferente di determinare la plusvalenza ai sensi dell'articolo 54 del TUIR, tenendo conto anche della disciplina contenuta nell'articolo 3 del provvedimento in esame e, ove ne ricorrano le condizioni, di fruire anche del regime di tassazione sostitutiva ai sensi dell'articolo 1 del decreto in commento.

Per uniformità di trattamento il citato comma 2 dell'articolo 4 dispone anche che l'opzione di cui sopra può essere esercitata dai soggetti che effettuano i conferimenti di cui all'articolo 1 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544, riguardante il regime fiscale applicabile ad operazioni poste in essere tra soggetti residenti nel territorio dello Stato e soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione europea.

In proposito si ricorda che l'articolo 1 del predetto D.Lgs. n. 544 del 1992, disciplina, alla lettera c), i conferimenti di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa da uno ad altro dei soggetti indicati nel decreto medesimo residenti in stati diversi della Comunità europea, sempre che uno dei due soggetti sia residente nel territorio dello Stato.

2.12 Il meccanismo di eliminazione della doppia imposizione

L'articolo 4, comma 3, del decreto in esame, stabilisce che qualora non sia stata esercitata l'opzione di cui al comma 2, e quindi l'operazione sia stata assoggettata all'ordinario regime di neutralità, l'aumento del patrimonio netto del soggetto conferitario a seguito del conferimento si considera formato con gli utili di cui all'articolo. 41, comma 1, lett. e) del TUIR per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

Va in proposito osservato che per i conferimenti di cui all'articolo 4 in esame, il regime di neutralità fiscale e quindi di continuità dei valori riguarda sia l'azienda presso il conferitario il cui valore corrisponde a quello che aveva presso il conferente, sia la partecipazione presso il conferente il cui valore corrisponde a quello che aveva l'azienda conferita e sussiste pur se i beni dell'azienda e le partecipazioni vengono iscritti a valori superiori a quelli fiscalmente riconosciuti. .

Viene a crearsi, in tal modo, una divergenza tra valori contabili e valori fiscali, sia per il conferente, con riguardo alle partecipazioni, sia per il conferitario, con riguardo ai beni dell'azienda. Tale situazione puo comportare la tassazione dei medesimi valori: una volta nei confronti del conferitario, in quanto ai fini della determinazione del reddito d'impresa sono rilevanti i valori fiscalmente riconosciuti, inferiori a quelli contabili - determinando l'emergenza di un risultato di bilancio inferiore a quello fiscale - ed un'altra nei confronti del conferente, ove proceda alla cessione delle partecipazioni.

Con particolare riguardo al conferitario si osserva che la maggiore imposta pagata a fronte degli ammortamenti e di altri costi non dedotti, in quanto eccedenti il valore dei beni fiscalmente riconosciuto, non potrebbe essere "trasferito" ai soci come credito d'imposta tenuto conto che tale imposta non si correla alla formazione di utili.

La previsione del comma 3 dell'articolo 4, secondo cui l'aumento del patrimonio netto del conferitario - corrispondente ai plusvalori fiscalmente non riconosciuti - è considerato ai fini fiscali alla stregua di una riserva di utili, ancorché esso sia costituito da apporti del socio conferente, consente pur se in via di principio, di non

tassare detti plusvalori presso i soci, compreso il conferente stesso. Ciò in quanto, in caso di riduzione del patrimonio del conferitario, per la parte considerata riserva di utili, ai soci stessi potrà essere riconosciuto il credito d'imposta sui dividendi che ne neutralizza la tassazione e, trattandosi della distribuzione di riserve di utili e non di capitale, il valore fiscale della partecipazione non dovrà essere ridotto.

3. Scambio di partecipazioni (articolo 5)

3.1 Premessa

Con l'articolo in esame è stata data attuazione all'articolo. 3, comma 161, lett. b), della legge n. 662 del 1996, nella parte in cui prevede l'armonizzazione del regime tributario delle operazioni di scambio di partecipazioni tra soggetti residenti in Italia, con il regime previsto dal decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, per le operazioni di scambio di partecipazioni tra soggetti residenti nel territorio dello Stato e soggetti residenti in altri Stati membri dell'Unione europea.

In proposito, prima di fornire chiarimenti sulla disciplina contenuta nell'articolo 5 del decreto in esame, si ritiene opportuno ricordare quali sono le operazioni che sono considerate scambi di partecipazioni dal citato D. Lgs. n. 544 del 1992 e che, pertanto, sono assoggettate al regime tributario ivi previsto.

3.2 Lo scambio di partecipazioni disciplinato dal D. Lgs. n. 544 del 1992

L'articolo 1, comma 1, lettera e), del citato D. Lgs. n. 544 del 1992 individua, tra le operazioni soggette alla disciplina dallo stesso prevista, le permute ed i conferimenti di azioni o di quote mediante i quali uno dei soggetti indicati nella lettera a) del medesimo comma 1 acquisti o integri una partecipazione di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n.1, del codice civile in uno dei soggetti indicati nella stessa lettera, residente in uno Stato della Comunità diverso da quello del primo, attribuendo ai partecipanti proprie azioni o quote in cambio di quelle ricevute in permuta o conferimento ed un'eventuale conguaglio in denaro non superiore al 10 per cento del valore nominale delle suddette azioni o quote, sempre che alcuno dei partecipanti che effettuano lo scambio sia residente nel territorio dello Stato ovvero la partecipazione scambiata sia relativa ad una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto indicato nella suindicata lettera a).

Il comma 5 dell'articolo 2 del D. Lgs. n.544 del 1992 stabilisce, tra l'altro, che lo scambio di partecipazioni mediante permuta o conferimento indicato nel comma 1 non comporta realizzo di plusvalenze

ne di minusvalenze sulle azioni o quote date in cambio, il cui valore fiscale viene assunto dalle azioni o quote ricevute, ripartendosi tra tutte in proporzione dei valori alle stesse attribuiti ai fini della determinazione del rapporto di cambio. Gli eventuali conguagli concorrono a formare il reddito dei percettori.

3.3. Lo scambio di partecipazioni disciplinato dall'articolo. 5 del D. Lgs. n. 358 del 1997

Ai fini del provvedimento in esame, sono considerati scambi di partecipazioni le seguenti operazioni:
- la permuta, con la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b) del TUIR acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie (comma 1);
- i conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del c.c. (comma 2).

Entrambe le operazioni citate sono accomunate dal fatto di essere poste in essere da un soggetto che acquisisce o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile in un altro soggetto a fronte dell'attribuzione, ai soci della società partecipata, di una partecipazione al proprio capitale.

Va precisato che il provvedimento in esame si differenzia dal D. Lgs. n. 544 del 1992, oltre che sul piano dei soggetti interessati, soprattutto per il fatto che esso disciplina diversamente lo scambio di partecipazioni conseguito attraverso la permuta rispetto a quello conseguito attraverso il conferimento.

3.4 Criteri generali dello scambio di partecipazioni

3.4.1 Lo scambio di partecipazioni realizzato tramite permuta

Il comma 1 dell'articolo in esame considera come scambio di partecipazioni la permuta mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lett. a) e b) del TUIR acquista o integra una

partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del c.c. in altro soggetto indicato nelle medesime lett. a) e b) del comma 1 dell'articolo 87 del TUIR.

Si premette, per chiarezza espositiva, che ai fini della definizione dei soggetti che intervengono nell'operazione si indica di seguito come:

1) società acquirente, la società che intende acquisire o integrare il controllo;

2) società scambiata, la società della quale si intende acquisire il controllo;

3) soggetti scambianti, i soci della società scambiata.

La norma in commento, si caratterizza sotto il profilo soggettivo per il fatto che sia la società acquirente che la società scambiata devono essere entrambe società od enti soggetti all'IRPEG, residenti nel territorio dello Stato, mentre per quanto riguarda i soggetti scambianti non è necessario che essi abbiano la qualifica di imprenditori, indipendentemente dalla loro natura giuridica. A tale conclusione si perviene tenuto conto della formulazione della normativa la quale prevede che non si dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile, locuzione questa riferentesi indifferentemente sia a soggetti esercenti attività commerciali che non.

Sotto il profilo oggettivo, invece, è richiesto che lo scambio abbia ad oggetto una partecipazione che consenta alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata.

Va inoltre sottolineato, sul piano dei requisiti oggettivi, che l'operazione di scambio di partecipazioni mediante permuta è rilevante ai fini dell'articolo in esame indipendentemente dall'ammontare del conguaglio in denaro eventualmente pattuito dalle parti contrattuali sempreché, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio in denaro non sia tale da snaturare l'operazione di permuta.

Va inoltre considerato che, stante il divieto posto dall'articolo 2483 del codice civile, in ordine alla acquisizione di quote del proprio capitale da parte delle società a responsabilità limitata, l'operazione di permuta, ai sensi del comma 1 dell'articolo 5 in commento, può essere attuata solo quando la società acquirente risulti costituita sotto forma di società per azioni o società in accomandita per azioni, dal momento che le partecipazioni nel proprio capitale, detenute dalla società acquirente da attribuire in permuta, non possono che essere costituite da azioni.

Nessuna limitazione invece si pone in ordine alla natura della società scambiata, che può essere, pertanto, sia azionaria che non azionaria. Infatti, con riguardo alla società scambiata, il requisito richiesto dalla norma in esame è solo quello che essa rientri in uno dei soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 1, dell'articolo 87 del TUIR.

Con riguardo al requisito del controllo, valgono le medesime considerazioni svolte in merito alle operazioni di cui all'articolo 1, nel senso che il requisito del controllo deve sussistere in relazione alle partecipazioni acquisite a seguito dell'operazione di permuta, tanto più che la norma in commento, fa, a tal fine, espresso riferimento al tipo di controllo esercitabile ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile.

Avuto riguardo alla formulazione della norma che prende in considerazione anche la "integrazione" di una partecipazione di controllo, ne consegue che l'operazione non deve necessariamente aver ad oggetto una partecipazione che di per sé sia di controllo, ma può riguardare anche una partecipazione che, unitamente a quella già posseduta, consenta al soggetto acquirente di avere una partecipazione di controllo.

Rientra nella disposizione in commento anche l'acquisto effettuato mediante la cessione da parte di più soggetti, sempreché sia ravvisabile, in modo oggettivo, che l'operazione di acquisto della partecipazione si inserisca in un progetto unitario di acquisizione della partecipazione di controllo.

Non sono riconducibili nel regime previsto dalla norma in commento le operazioni che hanno ad oggetto l'acquisizione di partecipazione che non consentono il controllo ovvero quelle che si aggiungono a partecipazioni possedute le quali ultime di per sé consentono il controllo.

In caso di permuta il medesimo regime si applica anche alle azioni proprie della società acquirente attribuite ai soci della società acquistata.

Come innanzi anticipato, il comma 1 in commento stabilisce che lo scambio di partecipazioni mediante permuta non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percepiente.

In proposito si rileva che il riferimento al "costo" delle azioni o quote previsto dal citato articolo, è da intendersi come "valore fiscale" delle predette partecipazioni, analogamente a quanto stabilito dal D.Lgs. n. 544 del 1992.

E' evidente quindi che nel caso in cui le partecipazioni ricevute siano state contabilizzate ad un valore superiore a quello attribuito alle partecipazioni date in cambio non risulta soddisfatta la condizione posta dalla norma in esame e, pertanto, l'operazione di permuta non potrà beneficiare del regime di neutralità previsto dall'articolo 5 in commento e sarà, quindi, sottoposta al regime ordinario stabilito per la cessione di beni.

3.4.2 Lo scambio di partecipazioni realizzato mediante conferimento

In proposito il comma 2 dell'articolo in esame dispone che le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, sono valutate ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Come già in precedenza accennato, lo scambio di partecipazioni puo essere attuato anche mediante operazioni di conferimento nella società acquirente da parte dei soci imprenditori che detengono partecipazioni nella società scambiata.

Sotto il profilo sostanziale va rilevato che il regime fiscale attribuito alle operazioni di conferimento, come meglio appresso specificato, si differenzia totalmente da quello previsto per le operazioni di permuta.

A differenza di quanto previsto dal D. Lgs. n. 544 del 1992, la disciplina recata dal comma 2 della disposizione in commento non costituisce un regime di neutralità fiscale delle operazioni di conferimento ivi regolate, bensì un criterio di valutazione, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento; tale regime è, assimilabile a quello previsto dal precedente articolo 3 per i conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento.

Secondo la disposizione in commento, come già precisato, la predetta valutazione e infatti operata in misura proporzionalmente

corrispondente al valore contabile attribuito dalla conferitaria alle partecipazioni ricevute in conferimento.

L'adozione di tale criterio può, comportare la evidenziazione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti per il conferente.

Nel caso infatti in cui la conferitaria dovesse iscrivere la partecipazione ricevuta ad un valore superiore a quello fiscalmente riconosciuto alla stessa presso la conferente, la conferente medesima è tenuta a rilevare una plusvalenza pari alla differenza tra il valore di iscrizione della partecipazione conferita presso la conferitaria e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto alla partecipazione stessa presso di essa.

In proposito valga il seguente esempio:

Si ipotizzi che una partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata dopo il conferimento iscritta al medesimo valore nella contabilità della conferitaria.

In tal caso non emerge alcuna plusvalenza in capo alla conferente in quanto la stessa assume le partecipazioni ricevute allo stesso valore fiscale attribuito alle partecipazioni acquisite dalla conferitaria.

Si ipotizzi viceversa che la suddetta partecipazione di controllo iscritta nel bilancio della conferente ad un valore di 80, coincidente con il costo fiscalmente riconosciuto, sia stata iscritta nella contabilità della conferitaria al valore di stima di 100.

In tal caso in capo alla conferente emerge una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore delle partecipazioni iscritte presso la conferitaria (100) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni conferite (80) presso la conferente.

D'altra parte le partecipazioni ricevute dalla conferente assumono un costo fiscalmente riconosciuto pari all'incremento di patrimonio netto formato dalla conferitaria a seguito del conferimento (nell'esempio 100).

Si rileva infine che le plusvalenze emergenti dallo scambio di partecipazioni possono essere assoggettate sia al regime ordinario di tassazione che a quello sostitutivo previsto dall'articolo 1 del presente decreto legislativo n. 358 del 1997, ove ricorrono i presupposti.

3.4.3 Entrata in vigore

Ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997, il regime previsto dal citato articolo 5 si applica alle operazioni poste in essere dalla data di entrata in vigore dello stesso decreto legislativo.

4. Regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione e di scissione di società (articolo 6)

4.1 Premessa

Con l'articolo in esame viene data attuazione alla disposizione di cui all'articolo 3, comma 161, lettera c), della citata legge n. 662 del 1996, nella parte in cui la stessa ha delegato il Governo ad introdurre per le plusvalenze iscritte a seguito di operazioni di fusione e di scissione, un regime di imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi.

Per una migliore comprensione della disciplina contenuta nell'articolo 6 in commento, riguardante il regime fiscale dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione e di scissione, è opportuno un breve cenno alla evoluzione della normativa fiscale in materia.

In proposito si ricorda che, ai sensi dell'art. 123 del TUIR, nella determinazione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante, non si tiene conto, tra l'altro, delle plusvalenze iscritte in bilancio fino a concorrenza della differenza tra il costo delle azioni o quote delle società incorporate, annullate per effetto della fusione, e il valore del patrimonio netto delle società stesse risultante dalle scritture contabili (cosiddetto "disavanzo da annullamento").

Con la legge 23 dicembre 1994, n. 724 sono state apportate delle modifiche al predetto regime. In particolare, l'articolo 27 di detta legge ha previsto che "le fusioni e le scissioni di società sono, agli effetti delle imposte sui redditi, neutrali. Conseguentemente, il disavanzo di fusione e di scissione non è utilizzabile per iscrizioni di valori in franchigia di imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate".

Al fine di ovviare agli inconvenienti derivanti dalla limitazione che la richiamata disposizione di cui all'articolo. 27 della legge n. 724, del 1994 ha posto al riconoscimento fiscale dei maggiori valori rilevati in conseguenza di operazioni di fusione o di scissione ed in attuazione della richiamata delega, l'articolo 6 del provvedimento in commento reca una particolare disciplina per l'affrancamento dei disavanzi da annullamento o da concambio derivanti dalle operazioni di fusione o di scissione.

Inoltre, lo stesso art. 6, al comma 2, individua i casi in cui l'iscrizione in bilancio per effetto dell'imputazione del disavanzo è riconosciuta ai fini fiscali senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva,

nel presupposto che in relazione alle fattispecie ivi considerate tali maggiori valori sono da assumere in corrispondenza agli incrementi del valore delle partecipazioni relative alle società fuse, incorporate o scisse già acquisite a tassazione.

4.2 Il regime sostitutivo

Come è stato accennato l'articolo 6 in esame, al comma 1, detta un regime che consente il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell'imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio, a condizione però che tali maggiori valori vangano assoggettati all'imposta sostitutiva indicata nell'articolo 1 del decreto legislativo in commento.

Tanto premesso, nell'esaminare la disciplina contenuta nel citato comma 1 dell'articolo 6, occorre distinguere l'ipotesi del disavanzo da concambio da quella da annullamento. Il disavanzo, infatti, seppur contabilmente rappresenta sempre una differenza negativa, dal punto di vista economico assume connotati differenti a seconda che derivi da concambio o da annullamento.

4.2.1 Il disavanzo da concambio

Il disavanzo da concambio è una posta di equilibrio contabile che misura l'eccedenza dell'aumento del patrimonio netto deliberato dalla società incorporante o beneficiaria rispetto a quello della società incorporata o scissa indicato nelle sue scritture contabili.

Dal punto di vista economico esso può rappresentare le plusvalenze latenti presenti nella società incorporata, fusa o scissa.

Pertanto, se il disavanzo da concambio viene iscritto nell'attivo del bilancio, potrebbe essere utilizzato per rivalutare, con rilevanza esclusivamente civilistica, i beni ricevuti a seguito della fusione o della scissione, nonché per iscrivere una voce a titolo di avviamento.

L'utilizzo del disavanzo non costituisce un aspetto fiscalmente rilevante tant'è che ai sensi del comma 105 dell'articolo 3 della legge 549 del 1995, si rende necessaria la presentazione di un apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi, dal quale risultino i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

Pertanto, allo scopo di consentire il riconoscimento anche fiscale in tutto o in parte dei valori in esame e, conseguentemente, ammettere la deduzione di maggiori costi, il legislatore delegato ha previsto la possibilità di ottenere detto riconoscimento a fronte dell'assoggettamento dei maggiori valori iscritti per effetto del disavanzo all'imposta sostitutiva, prevista dall'articolo 1 del provvedimento in esame nella misura del 27 per cento.

Il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 6 in esame, stabilisce che l'incremento di patrimonio netto a fronte del disavanzo da concambio si considera formato con utili di cui all'articolo 41, comma 1, lettera e), del TUIR.

Tale disposizione soddisfa alle medesime esigenze cui risponde la similare previsione contenuta nell'articolo 4, comma 3, del decreto n. 358 in esame, concernente il regime fiscale dei conferimenti. Infatti in entrambi i casi potrebbe verificarsi una duplicazione della tassazione in base al medesimo presupposto, una volta sui beni relativi al patrimonio della società incorporata e, un'altra, sulla partecipazione ricevuta in cambio dai soci della predetta società. Peraltro, la norma in commento si riferisce alle sole ipotesi di disavanzo da concambio, considerato che nel disavanzo da annullamento tale duplicità di tassazione non può verificarsi, tenuto conto che in tal caso la partecipazione nella società incorporata si annulla per effetto della fusione.

La riqualificazione fiscale del patrimonio netto, ai sensi della richiamata previsione dell'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del provvedimento in esame, opera in tutti i casi in cui si manifesta un disavanzo da concambio indipendentemente dalle modalità della sua utilizzazione in bilancio e a prescindere dall'assolvimento dell'imposta sostitutiva.

Ferma restando l'attribuzione della natura di utile alla parte di patrimonio netto che si considera formato a fronte del disavanzo di concambio, l'anzidetta disposizione lascia impregiudicato l'ordinario regime del credito d'imposta sugli utili distribuiti e l'esigenza della verifica sulla spettanza o meno del credito medesimo.

4.2.2 Il disavanzo da annullamento

Anche il disavanzo da annullamento costituisce una posta di equilibrio contabile la quale, a differenza del disavanzo da concambio, misura l'eccedenza del valore contabile della partecipazione annullata

per effetto della fusione o della scissione, rispetto al patrimonio netto della società incorporata o scissa indicato nelle scritture contabili della incorporante o beneficiaria.

In tal caso, l'iscrizione del disavanzo nell'attivo del bilancio ha il mero scopo di conservare il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione annullata.

Come sopra accennato, tuttavia, ai sensi dell'art. 27 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, il disavanzo non è utilizzabile, in via ordinaria, per effettuare iscrizioni di valori in franchigia d'imposta.

Ciò posto, se in via ordinaria il riconoscimento del disavanzo di fusione o di scissione può essere ottenuto in tutto o in parte ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del provvedimento in esame, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva, con la disposizione contenuta nel comma 2 dello stesso articolo 6, il legislatore, in presenza di disavanzi di annullamento ed in relazione a determinate fattispecie nelle quali gli incrementi di valore della partecipazione annullata si considerano già assoggettati ad imposizione, riconosce, entro certi limiti, i maggiori valori iscritti in bilancio a fronte dei disavanzi medesimi senza il pagamento dell'anzidetta imposta sostitutiva.

I predetti maggiori valori iscritti in bilancio sono riconosciuti fiscalmente in franchigia d'imposta fino a concorrenza dell'importo complessivo netto:

a) delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 marzo 1991, n. 102, concernente le modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva, o che sono state assoggettate ad imposta sostitutiva ai sensi del decreto legislativo in esame;

b) dei maggiori e dei minori valori, rispetto ai relativi valori di acquisizione, derivanti dalla cessione delle azioni o quote, che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente;

c) delle svalutazioni nonché delle rivalutazioni delle azioni o quote che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo, nemmeno in caso di successivo realizzo.

Le motivazioni che hanno indotto il legislatore fiscale a riconoscere, entro i predetti limiti, i maggiori valori iscritti a fronte del disavanzo, sono evidenziate nella stessa relazione di accompagnamento al

provvedimento, nella quale è precisato che, con esclusivo riferimento al disavanzo di annullamento, si è inteso riconoscere rilevanza fiscale ai maggiori valori iscritti in bilancio a condizione che sia dimostrato "che essi scaturiscono da plusvalori in precedenza assoggettati a tassazione".

La relazione aggiunge, inoltre, che "la norma si limita a salvaguardare il valore della partecipazione annullata quando altrimenti si verificherebbe una doppia tassazione economica" e che "ciò accade per le partecipazioni che hanno concorso a formare l'imponibile dell'impresa cedente, o hanno scontato l'imposta sostitutiva in sede di cessione della medesima. In tali casi non vi è motivo per disconoscere il valore fiscale del disavanzo, traducendosi il contrario comportamento non solo nel disconoscimento di costi altrimenti riconosciuti, ma anche in una plateale doppia tassazione della stessa materia imponibile".

La stessa relazione aggiunge che "l'avvenuta tassazione può essersi verificata in tutti i precedenti passaggi delle quote o azioni annullate e, a tal fine, l'incorporante dovrà dimostrare che le relative componenti positive di reddito sono state realizzate" dai soggetti che le detenevano.

In particolare, per quanto concerne l'ipotesi sub a) va osservato che le plusvalenze e le minusvalenze di cui deve tenersi conto sono quelle conseguite da soggetti che hanno ceduto le partecipazioni medesime mediante operazioni realizzate fuori dall'esercizio di imprese commerciali, assoggettate ad imposta sostitutiva secondo le disposizioni dell'art. 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 marzo 1991, n. 102.

Ai medesimi fini si tiene conto anche dell'imposta sostitutiva corrisposta dai predetti soggetti in applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 1 e 2 del decreto legislativo n. 358 del 1997 in commento.

Nell'applicazione a regime della previsione di cui trattasi; dovrà farsi riferimento alle nuove disposizioni concernenti la tassazione dei redditi diversi che avranno effetto a decorrere dal 1° luglio 1998.

Con riferimento all'ipotesi sub b), va rilevato che essa riguarda le operazioni di cessione delle predette partecipazioni realizzate nell'esercizio d'impresa, con la precisazione che i maggiori o minori valori rispetto a quelli di acquisizione rilevano per il solo fatto di aver concorso alla formazione del reddito d'impresa ed indipendentemente, quindi, da un versamento di imposta .

Il riferimento alle sole imprese residenti, operato dalla lettera sub b) in commento, si giustifica in base al presupposto che il reddito conseguito in tali cessioni abbia concorso a formare il reddito d'impresa; conseguentemente, tale condizione deve ritenersi realizzata anche qualora le predette cessioni abbiano concorso a formare il reddito della stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente.

Infine, relativamente all'ipotesi sub c), va osservato che essa riguarda i maggiori o minori valori rispetto a quelli di acquisizione delle medesime partecipazioni di cui alla lettera precedente, che hanno concorso a formare il reddito d'impresa non a seguito di operazioni di realizzo bensì per effetto di rivalutazioni o svalutazioni.

A tal fine, considerato che le rivalutazioni e le svalutazioni di che trattasi sono quelle fiscalmente rilevanti, la norma in commento dispone anche che vanno considerate le rivalutazioni che per disposizione di legge non concorrono alla formazione del reddito nemmeno in caso di realizzo (il caso ricorre, di solito, per le rivalutazioni operate in attuazione di una legge di rivalutazione monetaria).

Ai sensi del successivo comma 3 dell'articolo 6 in esame, la possibilità di non assoggettare il disavanzo all'imposta sostitutiva, fino a concorrenza della somma algebrica dei maggiori e dei minori valori di cui alle precedenti lettere sub a), sub b) e sub c), è condizionata alla dimostrazione, mediante idonea documentazione, da parte della società incorporante o beneficiaria, dei componenti positivi e negativi di reddito relativi alle azioni o quote annullate realizzate dalla società stessa e dai precedenti possessori. Si precisa che l'obbligo previsto dal legislatore di documentare i predetti componenti reddituali può essere assolto anche mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15.

Il rispetto della richiamata condizione impone alla società che intende avvalersi della suddetta previsione normativa di dare dimostrazione di tutte le operazioni eseguite per tutto il periodo precedente fino a risalire alla originaria acquisizione della partecipazione e, quindi, al momento di emissione della stessa.

Al riguardo, tenuto conto della onerosità della prova, specialmente in sede di prima applicazione della norma, con disposizione transitoria contenuta nel successivo articolo 9, viene stabilito, al comma 4, che "per le azioni o quote già esistenti alla data del 30 aprile

1997, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 2, la documentazione prevista dal comma 3 dello stesso articolo può riguardare soltanto i componenti positivi e negativi di reddito del soggetto possessore delle azioni o quote alla data anzidetta e dei possessori successivi, nonché la plusvalenza o la minusvalenza conseguita dal soggetto che ha ceduto le azioni o le quote al predetto possessore alla data del 30 aprile 1997".

In altri termini, ai fini dell'assolvimento dell'onere imposto dalla suddetta condizione, la società incorporante o beneficiaria dovrà dare dimostrazione degli elementi positivi e negativi che rilevano ai fini dell'art. 6, comma 2, del provvedimento in esame, ad iniziare dall'operazione di cessione effettuata nei confronti del soggetto che risulta possessore alla data del 30 aprile 1997.

Sotto l'aspetto procedurale, va rilevato che, ai sensi del comma 4 dell'art. 6 in commento, i soggetti che intendono avvalersi delle richiamate disposizioni dei commi 1 e 2, devono chiederne l'applicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione.

4.3 Il regime transitorio

Il comma 2 dell'articolo 9 stabilisce che le disposizioni dell'articolo in esame si applicano alle fusioni e alle scissioni perfezionate, ai sensi dell'art. 2504-bis del c.c., a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame.

Ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile, la fusione ha effetto quando è stata eseguita l'ultima delle iscrizioni prescritte dall'articolo 2504. Tale ultima disposizione a sua volta stabilisce che l'atto di fusione deve essere depositato, entro trenta giorni, per l'iscrizione nell'ufficio del registro delle imprese dei luoghi ove è posta la sede delle società partecipanti alla fusione, di quella che ne risulta o della società incorporante.

Analoga disciplina si rende applicabile anche in relazione alle operazioni di scissione.

Il comma 3 del citato articolo 9 stabilisce che le differenze tra i valori iscritti in bilancio a fronte dei disavanzi di fusione o di scissione ed i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di entrata in

vigore del provvedimento in esame, si considerano fiscalmente riconosciuti mediante il versamento, sulla suddetta differenza, dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 1, del provvedimento in commento.

Si ricorda che tali valori sono stati oggetto della specifica disciplina contenuta nell'articolo 21 del Dl n. 41 del 1995 convertito nella legge n. 85 del medesimo anno, con cui si è consentito l'affrancamento a pagamento dei valori stessi previa presentazione di apposita istanza.

5. Disciplina dell'imposta sostitutiva (art. 2)

L'articolo 2 del decreto legislativo in esame stabilisce le modalità di liquidazione e di versamento dell'imposta sostitutiva di cui al presente decreto. L'imposta sostitutiva può essere versata, a scelta del contribuente, in unica soluzione ovvero in un massimo di cinque rate di pari importo, senza interessi.

Ciò posto, la prima rata deve essere versata con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta nel quale è stata realizzata la plusvalenza ovvero, hanno avuto effetto le operazioni di fusione e di scissione; per le altre rate il termine di scadenza coincide con quello stabilito per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai quattro periodi d'imposta successivi.

Qualora nel corso del periodo temporale di rateizzazione dell'imposta sostitutiva si verifichi la cessazione dell'attività d'impresa, occorre distinguere tra impresa individuale e società. Nel primo caso continua a sussistere la possibilità del pagamento rateale dell'imposta sostitutiva, in quanto solo con riferimento alle società la cessazione dell'attività coincide con l'estinzione del soggetto passivo.

Relativamente alle modalità di versamento la disposizione stabilisce che gli importi da versare a titolo di imposta sostitutiva possono essere compensati con crediti di imposta ovvero con le eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi relative a periodi di imposta precedenti o da quelle entro il cui termine di presentazione devono essere effettuati i versamenti dei predetti importi.

Si precisa, al riguardo, che gli articoli 11 e 94 del TUIR stabiliscono che le eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi possono essere chieste a rimborso ovvero computate in diminuzione nei periodi di imposta successivi.

Per il versamento dell'imposta sostitutiva va utilizzato il seguente codice tributo:

1665 - Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazione di controllo o di collegamento.

Il versamento è effettuato al concessionario della riscossione competente in base al domicilio fiscale del cedente o mediante delega alle banche, utilizzando rispettivamente la distinta Mod. 22 o la delega di pagamento Mod. D, ovvero, in caso di pagamento tramite gli uffici postali, il bollettino Mod. 31.

CAPITOLO II

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COMPORTAMENTI ELUSIVI

6. Individuazione di operazioni di natura elusiva e modificazioni in materia di accertamento e contenzioso (articolo 7)

1. Premessa

La norma in esame dà attuazione all'articolo. 3, comma 161, lett. g) della legge n. 662 del 1996 che ha delegato il Governo a rivedere i criteri di individuazione delle operazioni aventi natura elusiva indicate nell'articolo. 10 della legge n. 408 del 1990, anche in funzione di un miglior coordinamento con le operazioni aziendali indicate nelle precedenti lettere dello stesso comma 161, prese in esame dal provvedimento legislativo n. 358 del 1997 in commento nonché con le disposizioni del TUIR e del D. Lgs. n. 544 del 1992.

Sul piano formale tale potere di riforma è stato esercitato:
- inserendo l'articolo 37-bis nel corpo del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, concernente l'accertamento delle imposte sui redditi;
- sostituendo il comma 2 dell'articolo 30 del D. Lgs. n. 546 del 1992, concernente il nuovo processo tributario;
- inserendo un nuovo comma dopo il terzo comma dell'articolo 37 del citato DPR n. 600 del 1973;
- modificando il comma 2 dell'articolo 21 della legge n. 413 del 1991, concernente le richieste di parere al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del decreto-legislativo in esame la disposizione antielusiva di cui trattasi si applica agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del decreto stesso e dalla medesima data cessa di avere applicazione, per tali fattispecie, l'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408.

Per meglio comprendere la portata innovativa della disposizione in esame che reca alcune novità di rilievo rispetto alla disciplina contenuta nel citato articolo 10 della legge n. 408 del 1990, si ritiene opportuno procedere ad un breve esame della disposizione abrogata.

In proposito, va precisato che la disciplina antielusiva contenuta nel suddetto articolo 10 della legge n. 408, era caratterizzata dalla possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di disconoscere i vantaggi tributari conseguenti all'effettuazione di determinate operazioni specificamente individuate poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta.

In proposito una delle osservazioni che è stata formulata è che l'elusione si realizza solitamente non mediante un'unica operazione, bensì tramite una serie di atti tra loro coordinati.

In sostanza, si è ritenuto che il riferimento ad una singola operazione (come, ad esempio una scissione) spesso non consente di stabilire se effettivamente l'operazione è stata posta in essere a fini elusivi, mentre è stato ritenuto di particolare rilievo, ai fini della sussistenza o meno dell'intento elusivo, la mancanza di valide ragioni economiche nell'effettuazione delle operazioni stesse.

Per quanto riguarda inoltre il termine "fraudolentemente" utilizzato dalla norma di cui trattasi vanno ricordate le incertezze derivanti dalle diverse interpretazioni che di esso sono state date.

Al riguardo si ritiene utile richiamare la relazione alla delibera Secit n. 105 del 5 luglio 1994, con la quale è stata esclusa la possibilità di intendere tale termine in senso penalistico e, cioè, come impiego di artifizi o raggiri per ottenere vantaggi tributari, privilegiando invece un'interpretazione civilistica del termine stesso nel senso di considerare la connotazione complessiva dell'operazione come abuso dello strumento negoziale.

Di seguito si forniscono i primi chiarimenti maggiormente significativi della revisione normativa sopra citata, fermo restando che ulteriori e più approfondite precisazioni potranno scaturire a seguito del consolidarsi della dottrina e della giurisprudenza, nonché delle pronunce che saranno emesse dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, in merito alla notevole varietà e complessità dei casi concreti nei quali la disposizione di cui trattasi potrà trovare applicazione.

2. La nuova disposizione antielusiva

Per far fronte ai rilievi critici sopra illustrati relativamente alla precedente disciplina antielusiva, il legislatore è intervenuto apportando le modificate indicate in premessa.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 37-bis introdotto nel D.P.R. n. 600 del 1973, stabilisce che sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

Il comma 2 dello stesso articolo 37-bis, stabilisce che l'Amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

Il successivo comma 3 dispone, inoltre, che le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

- trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili;
- conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;
- cessioni di crediti;
- cessioni di eccedenze d'imposta;
- operazioni di cui al D. Lgs. n. 544 del 1992;
- operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo. 81, comma 1, lettere c), c-bis) e c-ter) del TUIR.

In merito a quanto sopra, va anzitutto rilevato che la nuova disciplina, a differenza della precedente, non fa riferimento ad una singola operazione ma ad atti, fatti o negozi, anche collegati tra loro, nell'ambito dei quali siano utilizzate una o più operazioni specificamente individuate.

In tal modo, si è inteso porre l'accento sul cosiddetto "disegno elusivo" architettato dal contribuente, intendendo evidenziare con ciò il fatto che di regola il fenomeno elusivo è caratterizzato dal compimento di più atti collegati fra loro, precedenti e successivi rispetto ad un'operazione individuata.

Va altresì sottolineato che, anche nella disposizione in esame, al fine di individuare l'intento elusivo viene richiamato il concetto dell'assenza di valide ragioni economiche.

Per quanto riguarda, inoltre, il termine "fraudolentemente", utilizzato nella precedente normativa antielusiva, che come detto in premessa aveva dato luogo a numerose incertezze, si è ritenuto opportuno meglio precisare le caratteristiche del fenomeno elusivo che con tale termine si intendevano evidenziare sostituendo il termine stesso con il riferimento ad atti diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Per quanto riguarda, infine, il requisito precedentemente richiesto del perseguimento dello scopo esclusivo di ottenere un risparmio di imposta, va sottolineato che la nuova disposizione specifica che ai fini della sua applicazione rilevano soltanto quegli atti che consentono di ottenere un risparmio di imposta altrimenti indebito.

Va, inoltre, sottolineato che la disposizione in esame, a differenza di quella precedente, stabilisce espressamente che le imposte determinate in base alle disposizioni eluse sono applicate al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione finanziaria.

Si osserva, infine, che nonostante il comma 1 dell'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, enunci criteri antielusivi di portata generale, il successivo comma 3 subordina l'applicazione della disposizione antielusiva al compimento di una o più delle operazioni ivi indicate, che sono numericamente superiori a quelle indicate nella previgente normativa di cui all'articolo 10 della legge n. 408 del 1990.

In conclusione, la norma antielusiva può trovare applicazione soltanto con riferimento al settore delle imposte sui redditi e sempreché sia stata effettuata una o più delle operazioni predeterminate.

Dall'esame della norma antielusione in commento e dalla sua collocazione dell'ambito del D.P.R. n. 600 del 1973, contenente disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, emerge chiaramente che essa può spiegare i suoi effetti esclusivamente nell'ambito tributario, ferma restando, pertanto, la validità, ai fini civilistici, degli atti posti in essere dal contribuente, ancorché questi siano inopponibili all'Amministrazione finanziaria.

Conseguentemente, risulta del tutto estranea al fenomeno della elusione quello della simulazione, caratterizzato, quest'ultimo, dalla divergenza tra la situazione apparente e quella realmente voluta dalle parti contraenti.

In sostanza, diversamente dalla simulazione, nella elusione l'atto posto in essere è realmente voluto dagli interessati, ma soltanto allo scopo di trarne una particolare situazione fiscale agevolativa.

Un altro aspetto che con riferimento alla norma di cui trattassi si ritiene di dover chiarire è quello dato dalla differenza tra l'elusione ed il mero risparmio di imposta.

In merito appare utile riportare un brano della relazione ministeriale di accompagnamento, con il quale si chiarisce che il risparmio di imposta " si verifica quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente sceglie quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusiva scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema".

Da quanto precede discende che il risparmio di imposta che la norma in commento intende contrastare è quello che l'ordinamento tributario non consente, in quanto sostanzialmente contrario al principio costituzionale della capacità contributiva.

Per quanto riguarda il requisito dell'assenza delle "valide ragioni economiche" previsto dalla norma, occorre precisare che, come anche in questo caso chiarisce la sopra citata relazione ministeriale, esso non si riferisce alla "validità giuridica" dei negozi posti in essere, ma alla loro apprezzabilità economico-gestionale.

Verificandosi l'ipotesi elusiva, l'Amministrazione finanziaria ha il potere-dovere di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i negozi e i fatti (quindi anche mediante i comportamenti) adottati dal contribuente e di applicare le imposte sulla base delle norme eluse, detraendo, come già precisato, quelle afferenti ai predetti atti, negozi o fatti inopponibili.

A tal fine, la norma in esame detta precise disposizioni a garanzia del contribuente che devono essere seguite dagli uffici per pervenire alla iscrizione a ruolo delle maggiori imposte applicate.

Inoltre, relativamente alle operazioni da prendere in considerazione ai fini di che trattasi, va precisato che esse rilevano oggettivamente e, pertanto, indipendentemente dal fatto che siano state poste in essere nell'esercizio di imprese commerciali o meno.

In tal senso si ritiene debba essere intesa l'espressione da "chiunque effettuate" contenuta nel comma 3, lettera f), della disposizione antielusiva in esame, concernente la cessione delle partecipazioni sociali.

Infine, in considerazione della delicatezza e complessità applicativa della norma di cui trattasi, il legislatore si è preoccupato di apportare alcune modifiche nell'articolo 30, del decreto-legislativo 30 dicembre 1992, n. 546, come accennato in premessa, procedendo alla sostituzione del relativo comma 2, per stabilire, tra l'altro, che una udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è comunque riservata alla trattazione di controversie inerenti l'applicazione della norma medesima.

Relativamente alla possibilità della disapplicazione delle norme antielusive di cui al comma 8 dell'articolo 37-bis, si fa rinvio al decreto ministeriale in corso di emanazione e alle relative istruzioni ministeriali.

3. Il regime transitorio

Ai sensi dell'articolo 9, comma 5, del decreto-legislativo n. 358 del 1997, le disposizioni antielusive di cui all'articolo. 7, comma 1, si applicano agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del decreto medesimo e dalla stessa data cessa di avere applicazione, per tali fattispecie, l'articolo 10 della legge n. 408 del 1990.

A tal riguardo si precisa che, nel caso di procedimenti consistenti in una serie di atti preordinati al medesimo fine elusivo, la nuova disposizione si applica anche quando alcuni atti di detto procedimento siano stati posti in essere precedentemente all'entrata in vigore del decreto legislativo n. 358 e sempreché il procedimento stesso si concluda successivamente alla data di entrata in vigore del decreto stesso. A tale conclusione si perviene in considerazione del fatto che gli atti che

costituiscono il procedimento elusivo, rispondendo ad un unico disegno assumono rilevanza, ai fini di che trattasi, non nel momento in cui sono stati posti in essere bensì nel momento di conclusione del procedimento stesso.

Inoltre, il comma 6 del citato articolo 9 stabilisce che il comma 16 dell'articolo 123-bis del TUIR è soppresso.

Com'è noto, il comma 16 dell'art. 123-bis del TUIR stabilisce che le disposizioni dell'articolo 10 della legge n. 408 del 1990 sono da interpretare nel senso che si applicano anche alle operazioni di scissione, disconoscendone in ogni caso i vantaggi tributari nell'ipotesi di scissioni non aventi ad oggetto aziende o complessi aziendali, anche sotto forma di partecipazione, ovvero in quelle di assegnazione ai partecipanti di ciascuno dei soggetti beneficiari di azioni o quote in misura non proporzionale alle rispettive partecipazioni nella società scissa.

Questa disposizione, introdotta nell'ordinamento tributario con il D. Lgs. n. 543 del 1992, in concomitanza con la regolamentazione del regime fiscale della scissione, intendeva innanzitutto stabilire che la norma antielusiva contenuta nell'articolo. 10 della legge n. 408 del 1990 si applicava anche alle operazioni di scissione, la cui disciplina civilistica e fiscale è stata dettata successivamente all'entrata in vigore della stessa legge n. 408 del 1990, e precisava, inoltre, che i vantaggi tributari conseguenti all'effettuazione di scissioni non proporzionali e di quelle non aventi ad oggetto aziende dovevano essere disconosciuti in ogni caso.

Premesso che il comma 3 dell'articolo 37-bis in commento indica tra le operazioni rilevanti ai fini elusivi anche le scissioni, si rileva che, per effetto dell'avvenuta espressa abrogazione del richiamato comma 16 dell'articolo 123-bis, quest'ultimo non spiega più alcuna efficacia.

7. Il riporto delle perdite (art. 8)

7.1 Premessa

Come si evince dalla relazione al provvedimento, l'articolo 8 del decreto legislativo n. 358 del 1997 contiene disposizioni dirette ad agevolare, mediante aggiustamenti perequativi, le imprese di nuova costituzione nonché di escludere l'applicazione del riporto delle perdite qualora detti riporti siano effettuati unicamente allo scopo di porre in essere il trasferimento di perdite fiscali mascherando trasferimenti di comparti produttivi.

La norma in commento modifica l'articolo 8 del TUIR, riguardante la determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, nonché l'articolo 102 del medesimo TUIR, concernente il riporto delle perdite e pertanto essa trova applicazione nei confronti dei soggetti cui ordinariamente si applica la disciplina contenuta nei citati articoli del TUIR.

In particolare, l'articolo 8 in commento si compone di un solo comma, la cui lettera a) integra il comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, con l'inserimento di un nuovo periodo con il quale viene prevista l'applicazione delle disposizioni del comma 1-bis dell'articolo 102 del TUIR.

Con la successiva lettera b) del predetto comma, inoltre, viene integrato l'articolo 102 del TUIR, con l'aggiunta dei commi 1-bis e 1-ter.

7.2 Perdite illimitatamente riportabili

La disposizione introdotta dal comma 1-bis aggiunto all'articolo 102 del TUIR, stabilisce che le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono, con le modalità previste al comma 1 dello stesso articolo 102, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

La norma di cui trattasi, come precisato dall'articolo 9, comma 7, del decreto-legislativo in commento, si applica alle perdite formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore (8 novembre 1997).

Conseguentemente, in sede di prima applicazione della norma stessa, i soggetti che ne possono usufruire sono quelli che alla suddetta data di entrata in vigore del decreto-legislativo di cui trattasi si trovano nel primo periodo d'imposta ovvero in uno dei primi tre periodi della loro costituzione.

Così, ad esempio, nel caso di un soggetto il cui periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare e che si sia costituito nel corso del 1995, rientrano nel beneficio previsto dal comma 1-bis dell'articolo 102 del TUIR le perdite conseguite nel periodo d'imposta 1997, mentre si applica la disciplina del riporto in cinque periodi d'imposta di cui al comma 1 del citato articolo 102 del TUIR, relativamente alle perdite realizzate nei periodi d'imposta 1995 e 1996.

Tenuto conto di quanto sopra precisato, in merito all'applicazione dell'articolo 8 in esame nei confronti dei soggetti destinatari della disciplina di cui agli articoli 8 e 102 del TUIR, va rilevato che possono fruire della disposizione medesima anche gli enti non commerciali, relativamente alle attività commerciali esercitate, nonché le società e gli enti, commerciali e non commerciali non residenti, per le attività svolte in Italia mediante stabili organizzazioni.

Con l'introduzione del comma 1-bis nell'articolo 102 del TUIR, che comporta nei casi ivi previsti il riconoscimento del riporto senza limiti temporali delle perdite, è possibile ipotizzare la contemporanea presenza in capo al medesimo soggetto di dette perdite e di quelle assoggettate alla disciplina ordinaria prevista dal comma 1 dello stesso articolo 102 (riporto entro i cinque periodi di imposta).

Verificandosi tale ipotesi è indispensabile che l'impresa interessata indichi nella dichiarazione dei redditi distintamente l'utilizzo dei due tipi di perdite.

7.3 Norma antielusiva in materia di riporto delle perdite

Il comma 1-ter, aggiunto all'articolo 102 del TUIR, esclude il riporto delle perdite di cui al comma 1 nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Al riguardo si osserva che la norma in esame, sulla scia di altre disposizioni antielusive presenti nell'ordinamento tributario e a completamento della norma antielusiva più generale posta nel precedente articolo 7 del decreto in commento, nasce dall'esigenza di evitare operazioni aventi per scopo l'acquisto di società con perdite fiscalmente rilevanti effettuato al solo scopo di ottenere degli indebiti vantaggi fiscali.

Le condizioni poste dalla norma (trasferimento del soggetto che riporta la perdita e trasformazione dell'attività principale di fatto svolta al momento del realizzo delle perdite) sono complementari tra di loro.

Pertanto, con riferimento alla verifica della prima delle due suddette condizioni, si osserva che il riporto delle perdite di cui al comma 1 dell'articolo 102 del TUIR è escluso nel caso in cui il trasferimento delle partecipazioni della società che riporta le perdite dà luogo nei confronti dell'acquirente all'acquisizione del controllo della società stessa. Tale risultato si realizza sia nel caso di trasferimento di un pacchetto di per sé di controllo, sia nel caso in cui l'acquisizione del controllo avvenga a seguito di integrazione della partecipazione già posseduta.

Inoltre, detto controllo può realizzarsi non soltanto mediante il trasferimento della proprietà della partecipazione ma anche mediante altri tipi di negozi giuridici come, ad esempio, il trasferimento dell'usufrutto della partecipazione stessa, tenuto conto dell'ampia formulazione della norma che, con riferimento all'acquisizione della maggioranza delle partecipazioni, usa la locuzione "comunque acquisita".

Come precisato dalla stessa norma in commento, quest'ultima spiega efficacia anche nel caso in cui il trasferimento della partecipazione avvenga solo temporaneamente.

Con riferimento al verificarsi della seconda condizione (modifica dell'attività principale), si precisa che il legislatore individua un periodo temporale entro il quale assume rilevanza la modifica dell'attività principale svolta.

In particolare, prendendo quale punto di riferimento l'attività principale in fatto svolta al momento della realizzazione delle perdite assumono rilevanza, rispetto ad essa, le variazioni intervenute nei seguenti periodi di imposta:

- periodo di imposta in corso al momento del trasferimento o della acquisizione anche a titolo temporaneo;

- i due periodi di imposta anteriori a quello del trasferimento;
- i due periodi di imposta successivi a quello del trasferimento.

Per attività principale deve intendersi l'attività che sulla base di riscontri fattuali risulti quantitativamente superiore, con riferimento ai ricavi, ad altre comunque svolte dalla società ceduta o trasferita.

La presunzione posta nei primi due periodi del comma 1-ter, per effetto della quale non è applicabile l'istituto del riporto delle perdite, non trova applicazione nel caso in cui venga provata la presenza, in via alternativa, di una delle due seguenti cause di esclusione:

a) le partecipazioni siano acquistate da società appartenenti allo stesso gruppo;

b) le partecipazioni riguardino società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi, di cui all'articolo 2425, lettera A), numero 1, del codice civile e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425, lettera B), numero 9), lettere a) e b), del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Con riferimento a quanto disposto dalla lettera b), la locuzione utilizzata " numero di dipendenti mai inferiori alle dieci unità", comporta che, per tutti i giorni compresi nell'arco temporale considerato dalla disposizione stessa, il numero dei dipendenti non può essere in nessun caso inferiore alle dieci unità.

7.4 Decorrenza

La norma in esame va coordinata con quanto disposto dal successivo articolo 9, comma 7, secondo il quale le disposizioni di cui all'articolo 8 hanno la seguente decorrenza:

- con riferimento al comma 1-bis, come già riferito in precedenza, alle perdite formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto n. 358 del 1997;

con riferimento al comma 1-ter, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del suddetto decreto, anche in relazione alle perdite dichiarate in periodi d'imposta precedenti a quest'ultima data.

Il Direttore generale del dipartimento delle entrate: ROMANO

APPENDICE

CAPO I
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

Art. 1
Imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione di azienda o di partecipazioni di controllo o di collegamento

1. Le plusvalenze realizzate mediante la cessione di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni e determinate secondo i criteri previsti dall'articolo 54 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono essere assoggettate ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con l'aliquota del 27 per cento. La presente disposizione non si applica alle plusvalenze realizzate nei casi previsti dall'articolo 125 del medesimo testo unico, recante disposizioni in materia di tassazione dei redditi delle imprese fallite o in liquidazione coatta.

2. L'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva va esercitata nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le plusvalenze sono realizzate; se in un periodo d'imposta sono poste in essere più operazioni, l'opzione può riguardare anche le plusvalenze derivanti da singole operazioni.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano anche alle plusvalenze realizzate mediante la cessione di partecipazioni di controllo o di collegamento, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate, che risultano iscritte come tali nelle immobilizzazioni finanziarie degli ultimi tre bilanci. L'imposta sostitutiva è applicata con l'aliquota del 27 per cento sulle plusvalenze determinate secondo le disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

4. Qualora le plusvalenze di cui ai commi 1 e 3 siano realizzate dalle società di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'imposta sostitutiva è dovuta dalle società stesse, che esercitano l'opzione nella dichiarazione dei redditi indicata nel comma 2 e provvedono alla liquidazione e al versamento.

Art. 2.
Disciplina dell'imposta sostitutiva

1. L'imposta sostitutiva di cui al presente decreto deve essere versata in un massimo di cinque rate annuali di pari importo: la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta nel quale è stata realizzata la plusvalenza ovvero hanno avuto effetto le operazioni di fusione e di scissione; le altre con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai quattro periodi di imposta successivi. Gli importi da versare a titolo di imposta sostitutiva possono essere compensati con i crediti di imposta ovvero con le eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi relative a periodi di imposta precedenti o da quelle entro il cui termine di presentazione devono essere effettuati i versamenti dei predetti importi. Il pagamento dell'imposta sostitutiva non dà diritto al rimborso delle imposte sui redditi eventualmente già assolte.

2. L'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

3. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi ed il contenzioso in materia di imposta sostitutiva si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Art. 3.
Conferimenti di aziende o di partecipazioni di controllo o di collegamento

1. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 54 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di quelle di cui all'articolo 1, per i conferimenti di aziende e di partecipazioni di controllo o di collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate, effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio di imprese com-

merciali, si considera valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni, ricevute in cambio dell'oggetto conferito, nelle scritture contabili del soggetto conferente ovvero, se superiore, quello attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

2. Per i conferimenti di aziende situate nel territorio dello Stato, le disposizioni del comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente nel territorio stesso.

3. Qualora il conferimento abbia ad oggetto l'unica azienda dell'imprenditore individuale, la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento, si considera effettuata nell'esercizio d'impresa, ed è fatta salva l'applicazione dell'articolo 16, comma 1, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende, qualora ne sussistano i presupposti, con riferimento alla data del conferimento; la cessione delle partecipazioni, effettuata oltre i tre anni dal conferimento, è disciplinata dal decreto legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 marzo 1991, n.102, concernente l'assoggettamento di talune plusvalenze ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, assumendo come costo delle partecipazioni il valore attribuito alle stesse ai sensi del presente articolo.

Art. 4

Regimi fiscali del soggetto conferente e del soggetto conferitario

1. I conferimenti di aziende possedute per un periodo non inferiore a tre anni, effettuati tra i soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi, i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

2. In luogo dell'applicazione delle disposizioni del comma 1, i soggetti ivi indicati possono optare, nell'atto di conferimento, per l'applicazione delle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'articolo 1 del presente decreto. L'opzione puo essere esercitata anche per i conferimenti di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni.

3. Qualora non sia esercitata l'opzione di cui al comma 2, l'aumento di patrimonio netto del soggetto conferitario a seguito del conferimento si considera formato con gli utili di cui all'articolo 41, comma 1, lettera e), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la tassazione degli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita.

Art. 5

Scambi di partecipazioni

1. La permuta, mediante la quale uno dei soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi. approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, acquista o integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del codice civile, contenente disposizioni in materia di società controllate e collegate, in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo azioni proprie, non dà luogo a componenti positivi o negativi del reddito imponibile a condizione che il costo delle azioni o quote date in permuta sia attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio. L'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente.

2. Le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n.1, del codice civile, sono valutate, ai fini della determinazione del reddito dell'impresa conferente. in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Art. 6

Regime dei disavanzi derivanti da operazioni di fusione o scissione di società

1. I maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio derivanti da operazioni di fusione o scissione di società si considerano fiscalmente riconosciuti se assoggettati all'imposta sostitutiva indicata nell'articolo 1. L'incremento di patrimonio netto a fronte del disavanzo da concambio si considera formato con utili di cui all'articolo 41, comma 1, lettera e), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

2. I maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni o quote si intendono fiscalmente riconosciuti senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva, fino a concorrenza dell'importo complessivo netto:

a) delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, ai sensi dell'articolo 2 del decreto-legge 28 gennaio 1991, n. 27, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 marzo 1991, n. 102, concernente le modalità di applicazione della imposta sostitutiva, o che sono state assoggettate ad imposta sostitutiva ai sensi del presente decreto;

b) dei maggiori e dei minori valori, rispetto ai relativi valori di acquisizione, derivanti dalla cessione delle azioni o quote, che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente;

c) delle svalutazioni nonché delle rivalutazioni delle azioni o quote che hanno concorso a formare il reddito di un'impresa residente o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo, nemmeno in caso di successivo realizzo.

3. Ai fini dell'applicazione del comma 2, la società incorporante o beneficiaria deve documentare i componenti positivi e negativi di reddito relativi alle azioni o quote annullate, realizzate dalla società stessa e dai precedenti possessori.

4. I soggetti che intendono avvalersi delle disposizioni dei commi 1 e 2 devono chiederne l'applicazione nella dichiarazione dei

redditi relativa al periodo di imposta in cui ha effetto la fusione o la scissione. Restano ferme, in caso contrario, le disposizioni in materia di fusioni e di scissioni di società attualmente vigenti.

CAPO II
DISPOSIZIONI IN MATERIA DI COMPORTAMENTI ELUSIVI

Art. 7.
Individuazione di operazioni di natura elusiva e modificazioni in materia di accertamento e contenzioso

1. Dopo l'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, concernente il controllo delle dichiarazioni dei redditi, è inserito il seguente: "Articolo 37-bis (Disposizioni antielusive). - 1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano a condizione che, nell'ambito del comportamento di cui al comma 2, siano utilizzate una o più delle seguenti operazioni:

a) trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili ;

b) conferimenti in società, nonché negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende;

c) cessioni di crediti;

d) cessioni di eccedenze d'imposta;

e) operazioni di cui al decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 544, recante disposizioni per l'adeguamento alle direttive comunitarie relative al regime fiscale di fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e scambi di azioni;

f) operazioni, da chiunque effettuate, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni e i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere c), c-bis) e c-ter), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

4. L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2.

5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

6. Le imposte o le maggiori imposte accertate in applicazione delle disposizioni di cui al comma 2 sono iscritte a ruolo, secondo i criteri di cui all'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente il pagamento dei tributi e delle sanzioni pecuniarie in pendenza di giudizio, unitamente ai relativi interessi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale.

7. I soggetti diversi da quelli cui sono applicate le disposizioni dei commi precedenti possono richiedere il rimborso delle imposte pagate a seguito dei comportamenti disconosciuti dall'amministrazione finanziaria; a tal fine detti soggetti possono proporre, entro un anno dal giorno in cui l'accertamento è divenuto definitivo o è stato definito mediante adesione o conciliazione giudiziale, istanza di rimborso all'amministrazione, che provvede nei limiti dell'imposta e degli interessi effettivamente riscossi a seguito di tali procedure.

8. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3 della legge 23 agosto 1988 n. 400, sono disciplinate le modalità per l'applicazione del presente comma.".

2. Il comma 2 dell'articolo 30 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni in materia di nomina del relatore e di fissazione della data di trattazione dell'udienza nel processo tributario, è sostituito dal seguente:
"2. Almeno una udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è riservata alla trattazione di controversie per le quali l'ammontare dei tributi accertati e delle conseguenti soprattasse e pene pecuniarie non sia inferiore a cento milioni di lire. Un'altra udienza per ogni mese e per ciascuna sezione è comunque riservata alla trattazione di controversie nei confronti di società con personalità giuridica, nonché di controversie inerenti l'applicazione dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 .".

3. Dopo il comma 3 dell'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600, concernente il controllo delle dichiarazioni dei redditi, è aggiunto il seguente:
"3-bis. Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma 3, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.".

4. Nell'articolo 21, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, riguardante le richieste di parere al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, le parole: "nell'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, e nell'ultimo comma dell'articolo 37" sono soppresse e dopo le parole: ", delle disposizioni contenute" sono inserite le seguenti parole: "e negli articoli 37, comma terzo e 37-bis".

Art. 8
Limitazioni al riporto delle perdite

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 3 dell'articolo 8, concernente la determinazione del reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Si applicano le disposizioni del comma 1-bis dell'articolo 102 e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 1-ter del citato articolo 102.";

b) dopo il comma 1 dell'articolo 102, concernente il riporto delle perdite, sono, infine, aggiunti i seguenti commi :
"1-bis. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo.

1-ter. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione non si applica qualora:

a) le partecipazioni siano acquisite da società controllate dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi;

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi, di cui all'articolo 2425, lettera A), numero 1, del codice civile, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425, lettera B), numero 9), lettere a) e b), del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.".

CAPO III
DISCIPLINA TRANSITORIA E DI ATTUAZIONE

Art. 9
Decorrenza e disposizioni attuative

1. Le norme di cui agli articoli da 1 a 5 si applicano alle cessioni, alle permute e ai conferimenti posti in essere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

2. Le disposizioni di cui all'articolo 6 si applicano alle fusioni e scissioni perfezionate, ai sensi dell'articolo 2504-bis del codice civile, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

3. Le differenze tra i valori iscritti in bilancio a fronte di disavanzi di fusione o di scissione ed i relativi valori fiscalmente riconosciuti, ancora esistenti nel bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di entrata in vigore del presente decreto, si considerano fiscalmente riconosciuti mediante il versamento, sulla suddetta differenza, dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 1.

4. Per le azioni o quote già esistenti alla data del 30 aprile 1997, ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 2, la documentazione prevista dal comma 3 dello stesso articolo può riguardare soltanto i componenti positivi e negativi di reddito del soggetto possessore delle azioni o quote alla data anzidetta e dei possessori successivi, nonché la plusvalenza o la minusvalenza conseguita dal soggetto che ha ceduto le azioni o le quote al predetto possessore alla data del 30 aprile 1997.

5. Le disposizioni di cui all'articolo 7, comma 1, si applicano agli atti, fatti e procedimenti posti in essere dopo l'entrata in vigore del presente decreto, e dalla stessa data cessa di avere applicazione, per tali fattispecie, l'articolo 10 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, contenente disposizioni antielusive.

6. Il comma 16 dell'articolo 123-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e soppresso.

7. Le disposizioni di cui all'articolo 8 si applicano:

a) alle perdite formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, con riferimento a quanto disposto dal comma 1-bis dell'articolo 102 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dall'articolo 8, comma 2, del presente decreto;

b) a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, anche in relazione alle perdite dichiarate in precedenti periodi d'imposta, con riferimento a quanto disposto dal comma 1-ter dell'articolo 102 dello stesso testo unico n. 917 del 1986, introdotto dall'articolo 8, comma 2, del presente decreto.

8. Con decreti del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le eventuali disposizioni attuative del presente decreto.

97A10413

CIRCOLARE 23 dicembre 1997, n. **326/E.**

Decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, concernente armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali in materia di redditi di lavoro dipendente e assimilati.

Alle Direzioni regionali delle entrate
Agli uffici delle entrate
Agli uffici distrettuali delle imposte dirette
Ai centri di servizio delle imposte dirette
Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate
Alla Direzione generale degli affari generali e del personale
Al segretariato generale
Ai Ministeri
Alle Ragionerie centrali dei Ministeri
Alla Ragioneria generale dello Stato
Alle Ragionerie provinciali dello Stato
Alle Direzioni provinciali del Tesoro
Alla Corte dei conti
Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri
Al Senato della Repubblica
Alla Camera dei Deputati
Il Servizio centrale degli Ispettori tributari
Al Comando generale della Guardia di finanza
All'Istituto nazionale della previdenza sociale

PREMESSA

In attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 3, commi 19 e 134, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recanti delega al Governo ad emanare uno o più decreti legislativi volti ad armonizzare, razionalizzare e semplificare le disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e i relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro e a semplificare gli adempimenti dei contribuenti riguardanti la dichiarazione dei redditi, è stato emanato il decreto legislativo indicato in oggetto con il quale sono stati:

- sostituiti gli articoli 46, 47, comma 1, lettere e), f), g) e l) e comma 3, e 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR);
- modificati gli articoli 3, comma 3, 10, 16 e 62 del TUIR;
- sostituito l'articolo 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153;
- modificati o sostituiti gli articoli 1, comma quarto, 7-bis, 21, 23, 24 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;

- sostituiti i commi quarto, quinto sesto dell'articolo unico del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1971, n. 1388, come sostituiti dall'articolo 6 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85;
- soppressi i commi 2 e 3 dell'articolo 33 del decreto del Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42, concernenti l'applicazione delle ritenute sui redditi, diversi dai trattamenti di fine rapporto, corrisposti agli eredi del lavoratore dipendente, e sulle rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato di cui all'articolo 47, comma 1, lettera h), del TUIR. Le disposizioni in questione sono state trasferite, rispettivamente, negli articoli 23 e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, la prima, e nell'articolo 24 dello stesso decreto, la seconda;
- soppresso l'art. 7 del D.P.R. n. 42 del 1988 sopra citato. Tale disposizione fissava i requisiti dei contratti di assicurazione stipulati dal datore di lavoro a fronte alle spese mediche dei dipendenti, ai fini della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente del premio assicurativo. Considerato che è stato confermato quanto stabilito con la legge 23 dicembre 1996, n. 662 e, cioè, che, a decorrere dal primo gennaio 1997, non e piu consentito al datore di lavoro riconoscere una detrazione a fronte del premio assicurativo per spese sanitarie la disposizione, che peraltro poteva considerarsi tacitamente abrogata, è stata eliminata espressamente dall'ordinamento tributario.

Di seguito vengono illustrate le disposizioni contenute nel decreto legislativo in commento al fine di fornire gli opportuni chiarimenti e gli indirizzi generali, così da consentirne una uniforme interpretazione da parte degli Uffici.

Tenuto conto, inoltre, che l'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo in commento ha stabilito che sono abrogate le disposizioni concernenti la determinazione dei redditi di lavoro

dipendente diverse da quelle considerate nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, evidentemente nel testo risultante dopo la modifiche apportate con il decreto stesso, con la presente circolare s'intende fornire un quadro organico e completo dell'intera disciplina del reddito di lavoro dipendente e di quelli a questo assimilati. A tal fine sono espressamente richiamate tutte le interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria attraverso precedenti circolari e risoluzioni che restano ancora applicabili a far data dal primo gennaio 1998. Da ciò discende che le precedenti circolari e risoluzioni concernenti la determinazione dei redditi di lavoro dipendente e di quelli a questi assimilati non espressamente richiamate nella presente circolare devono intendersi in via generale revocate salvo riesame a seguito di specifica richiesta. Per quanto riguarda la disciplina delle indennità di fine rapporto, delle indennità equipollenti e delle altre indennità corrisposte in occasione della cessazione del rapporto, illustrata con la circolare n.2 (prot. n.8/040) del 5 febbraio 1986, si fa riserva di fornire aggiornamenti delle interpretazioni in precedenza adottate.

1. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE. QUALIFICAZIONE

1.1 Generalità

L'articolo 1 del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314 sostituisce il comma 2 dell'articolo 46 del TUIR. Resta, quindi, confermato il precedente comma 1, in base al quale costituiscono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando sia considerato tale in base alle norme sulla legislazione del lavoro. Al riguardo, si ricorda che tale formulazione fu inserita dal legislatore del TUIR, in sostituzione della precedente che faceva, invece, riferimento "al lavoro prestato......alle dipendenze e sotto la direzione di altri", allo scopo di rendere evidente che

nella categoria dei redditi di lavoro dipendente rientra tutto ciò che è conseguito sulla base del rapporto, anche se indipendentemente dalla prestazione di lavoro. La relazione di accompagnamento del TUIR precisava, peraltro, che sono in ogni caso esclusi dalla tassazione gli indennizzi risarcitori del danno emergente e non quelli risarcitori del lucro cessante. Pertanto, dalla formulazione della norma, che come già precisato, non è stata modificata, risulta chiaramente, come si vedrà anche in sede di commento al nuovo testo dell'articolo 48, che costituiscono redditi di lavoro dipendente tutte le somme e i valori erogati al dipendente anche indipendentemente dal nesso sinallagmatico tra effettività della prestazione di lavoro reso e le somme e i valori percepiti.

1.2 Nozione civilistica e fiscale

Va ricordato che gli elementi definitori del reddito di lavoro dipendente sono mutuati dall'articolo 2094 c.c. che qualifica prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga, mediante retribuzione, a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore. Il quadro normativo delineato dal legislatore civilistico si completa con la disposizione dell'articolo 2239 c.c., in base al quale la stessa disciplina dettata per il lavoro nell'impresa si rende applicabile, se compatibile, anche per i rapporti di lavoro subordinato che non siano relativi ad un'attività prestata a favore di un'impresa (ad esempio, a favore di un professionista). La circostanza che il legislatore tributario, allorché si è trattato di definire il reddito di lavoro dipendente abbia mutuato il contenuto dell'articolo 2094 c.c. senza tuttavia citare né questo articolo del codice civile né altri dello stesso codice, fa sì che possano essere qualificati redditi di lavoro dipendente tutti quelli che derivano da un rapporto in cui oggettivamente sia possibile individuare un prestatore di lavoro dipendente. A tal fine, il legislatore tributario precisa che i requisiti oggettivi devono essere ricercati esclusivamente nella circostanza che un soggetto offra la

propria prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri. Ai fini dell'inquadramento delle fattispecie concrete potranno essere di ausilio anche i principi giuslavoristici. Per quanto riguarda le qualifiche dei lavoratori dipendenti, si ricorda che essi generalmente si distinguono in dirigenti, quadri, impiegati e operai, tuttavia, tale elencazione non è tassativa e, quindi, possono essere inquadrati fra i lavoratori dipendenti anche quei soggetti che, pur non assumendo nessuna di tali qualifiche, prestano la loro attività di lavoro in posizione di dipendenza e sotto la direzione di altri. La locuzione "alle dipendenze e sotto la direzione di altri" utilizzata dal legislatore tributario costituisce anche la chiave di distinzione del lavoro dipendente da quello autonomo. Tale locuzione presuppone, infatti, la compresenza logica e giuridica di almeno due soggetti e l'esistenza di un rapporto ineguale, in cui cioè uno dei due soggetti si trova in una posizione di subordinazione per ragioni di organizzazione e divisione del lavoro. La direzione, infatti, qualifica la situazione soggettiva di chi si contrappone al lavoratore dipendente ed ha compiti e responsabilità direttive nell'ambito di una determinata attività, mentre la dipendenza, presuppone un soggetto la cui attività e caratterizzata dall'assenza di iniziativa economica e dalla preordinazione di mezzi. Elemento caratterizzante della dipendenza è, dunque, la circostanza che il dipendente fornisca la propria prestazione di lavoro nel luogo ove deciderà il datore di lavoro, negli orari da questi indicati, usando strumenti o componenti di capitale forniti dallo stesso datore di lavoro e seguendo le prescrizioni tecniche di questo. Per il lavoratore dipendente l'esito del suo lavoro non avra rilevanza esterna diretta e tutte le questioni economiche e aziendali faranno capo "all'impresa" in cui è inserito (costi, spese, ricavi o compensi, etc.). La situazione di dipendenza del lavoratore consegue dall'essere inserito in una organizzazione di lavoro, cioè di essere parte di un sistema nel quale agisce privo di

autonomia per quanto riguarda l'apporto dei mezzi propri e nel quale ogni aspetto della produzione, che non consista nel prestare le proprie energie lavorative, materiali o intellettuali, non lo coinvolge direttamente.

1.3 Lavoro a domicilio

Per quanto riguarda il lavoro a domicilio, come già rilevato, quando viene considerato lavoro dipendente dalla legislazione sul lavoro esso dà luogo a reddito di lavoro dipendente. Si tratta del lavoro a domicilio regolato dalla legge 18 dicembre 1973, n. 877, cioè di quelle ipotesi in cui non si ha una indipendente attività di produzione al servizio dei consumatori, ma un'attività di lavoro per un risultato che appartiene alle imprese che hanno commesso il lavoro e fornito la materia e l'attrezzatura. Si ricorda che l'INPS, con circolare n. 79 del 26 marzo 1997, recependo anche orientamenti giurisprudenziali, ha individuato le linee di demarcazione tra lavoro a domicilio che costituisce attività di lavoro dipendente e lavoro a domicilio che, invece, costituisce attività d'impresa. In particolare, è stata esclusa la sussistenza del lavoro dipendente se il lavoratore è iscritto all'Albo provinciale delle imprese artigiane. Inoltre, si puo accertare la qualifica di impresa artigiana controllando più requisiti, quali, ad esempio, l'emissione di fattura, la mancanza di termini rigorosi per la consegna, l'esecuzione del lavoro in locali propri e con propri macchinari, lo svolgimento della prestazione incentrata sul risultato e non sulle energie lavorative, la presenza di un rischio d'impresa, con diretta incidenza sulla quantità del guadagno in rapporto alla rapidità, alla precisione e all'organizzazione del lavoro, sui quali il committente non abbia il potere di intervenire (cfr. al riguardo, anche circolari INPS n. 179/RCV dell'8 agosto 1989 e n. 74/RCV del 23 marzo 1990).

1.4 Redditi equiparati a quelli di lavoro dipendente

Nel comma 2 del nuovo testo dell'articolo 46 del TUIR e stato ribadito che costituiscono altresì redditi di lavoro dipendente, e, sono, pertanto, equiparati a tutti gli effetti ai redditi che derivano da rapporti di lavoro dipendente, le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati ed è stata introdotta la previsione che costituiscono redditi di lavoro dipendente le somme di cui all'articolo 429, ultimo comma, del codice di procedura civile. L'equiparazione comporta che ogni qual volta il legislatore si riferisce ai redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente, ad esempio, allorquando fissa le modalità di determinazione del reddito, la previsione normativa si applica, salvo espressa esclusione, anche alle fattispecie i cui redditi sono a questi equiparati. Per quanto riguarda la locuzione "le pensioni di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati", con tale previsione si è inteso richiamare anche tutti quegli emolumenti dovuti dopo la cessazione di un'attività che trovano genericamente la loro causale in un rapporto diverso da quello di lavoro dipendente, come, ad esempio, le pensioni erogate ai professionisti o agli artigiani, le pensioni di invalidità etc., nonché quelle di reversibilità. Si precisa, per quanto riguarda le pensioni di reversibilità spettanti al coniuge superstite e ai figli minori conviventi, che si tratta sempre di pensioni tra loro distinte, poiché imputabili, anche relativamente ai figli minori conviventi, iure proprio, quale diritto che sorge con la morte del de cuius e ciò anche con riferimento alle pensioni di reversibilità erogate dalla Direzione Provinciale del Tesoro (cfr. Consiglio di Stato, parere n. 1744 del 1985). Si ricorda, inoltre, che i redditi di lavoro dipendente e, quindi, anche le pensioni percepite dai figli minori, sono esclusi dall'usufrutto legale del genitore superstite, l'usufrutto legale, infatti, riguarda in primo luogo i beni (e non tutti cfr. art. 324 cc) e, soltanto se si tratta di beni soggetti ad usufrutto legale, i relativi redditi sono anch'essi soggetti ad usufrutto legale.

Formalmente nuovo, è l'inserimento nel comma 2 dell'articolo 46 delle somme di cui all'articolo 429, ultimo comma, del codice di procedura civile, il quale prevede che il giudice, quando pronuncia sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro per crediti di lavoro, deve determinare, oltre gli interessi nella misura legale, il maggior danno subito dal lavoratore per la diminuzione di valore del suo credito, condannando al pagamento della somma relativa con decorrenza dal giorno della maturazione del diritto. Si tratta, in sostanza, degli interessi su crediti di lavoro e della rivalutazione; si precisa che la previsione normativa non ha portata innovativa. Infatti, nessun dubbio è stato mai posto per la rivalutazione, la quale sempre è stata soggetta ad imposizione (conformemente anche la Corte di Cassazione, cfr. ad esempio, sentenze 1.2.1989, n. 621, 11.4.1990, n. 3067, 15.5.1991, n.5441, Sezioni Unite 27.10.1993, n. 10685), mentre, per quanto riguarda gli interessi, la loro imponibilità, benché teoricamente possibile, in quanto somme derivanti da rapporti di lavoro dipendente e, quindi, attratti a tassazione in virtù del principio generale in base al quale tutto ciò che il dipendente riceve in dipendenza del rapporto di lavoro è reddito di lavoro dipendente, è stata esclusa, dopo l'entrata in vigore del TUIR, in considerazione del fatto che per gli analoghi interessi su crediti, diversi da quelli di lavoro dipendente, non era prevista alcuna forma di tassazione a causa del tenore letterale dell'articolo 41 del TUIR (cfr. circolare n. 20, del 30 luglio 1988, ora superata) . Tuttavia, detti interessi, per effetto di un contemporaneo intervento sull'articolo 6, comma 2, e sull'articolo 41, comma 1, lettera h), del TUIR, operato dal legislatore con il decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, erano stati ricondotti a tassazione, con riferimento a quelli percepiti a decorrere dal 30 dicembre 1993. Al riguardo, sussisteva, però, qualche contrasto interpretativo. A conferma che il richiamo a queste somme non ha natura innovativa, è sufficiente osservare che la relazione illustrativa del provvedimento afferma testualmente: "nel comma 2 è stato ribadito che gli interessi su crediti di lavoro e la rivalutazione sono assoggettati a tassazione

quali redditi di lavoro dipendente". Del resto lo stesso Consiglio di Stato, mentre in un primo momento non ha condiviso l'assoggettamento a tassazione delle somme in questione quali redditi di lavoro dipendente, privilegiando un'interpretazione strettamente letterale dell'articolo 6, comma 2 (cfr. consultiva n. 2466/94), in un secondo tempo ha affermato, rivedendo il suo precedente orientamento, che le somme dovute dalla pubblica amministrazione, nella veste di datore di lavoro, ai propri dipendenti, a titolo di interessi corrispettivi e di rivalutazione monetaria sulle retribuzioni corrisposte in ritardo, sono elementi costitutivi del credito principale, di cui costituiscono altrettanti addendi e, quindi, ne ha riconosciuto la natura di redditi di lavoro dipendente (cfr. sentenza n. 121 del 2 febbraio 1996- Sezione V). Va, peraltro, precisato che, ai fini dell'assoggettamento a tassazione quali redditi di lavoro dipendente, non è necessario che gli interessi e la rivalutazione conseguano ad una sentenza di condanna del giudice, essendo sufficiente il fatto oggettivo della loro corresponsione e, quindi, anche se gli stessi derivano da un adempimento spontaneo del datore di lavoro o da una transazione. E' opportuno sottolineare, infatti, che la disposizione in esame si limita a richiamare "le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile" volendo chiaramente riferirsi alle somme comprese nella norma citata; se avesse voluto, invece, riferirsi, soltanto alle somme dovute a seguito di pronuncia giurisdizionale la norma stessa avrebbe dovuto essere così formulata: "somme percepite ai sensi dell'art. 429, ultimo comma del codice di procedura civile".

1.5 Indennità, proventi e somme sostitutive di reddito di lavoro dipendente

E' opportuno ricordare che l'articolo 6, comma 2, del TUIR, stabilisce che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte,

costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. In forza di questa disposizione tutte le indennità e le somme o i valori percepiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente o equiparati a questi (ad esempio, la cassa integrazione, l'indennità di disoccupazione, la mobilità, la indennità di maternità, etc.), comprese quelle che derivano da transazioni di qualunque tipo e l'assegno alimentare corrisposto in via provvisoria a dipendenti per i quali pende il giudizio innanzi all'autorità giudiziaria, sono assoggettabili a tassazione come redditi di lavoro dipendente. Conseguentemente a dette somme si applicherà l'articolo 48 del TUIR, per la determinazione del reddito e, se corrisposte da un sostituto d'imposta, questi dovrà operare le ritenute di acconto. Naturalmente, qualora le indennità o le somme sostitutive di reddito di lavoro dipendente si riferiscano a redditi che avrebbero dovuto essere percepiti in un determinato periodo d'imposta e, in loro sostituzione, vengono percepite in un periodo d'imposta successivo si renderà applicabile anche la tassazione separata, se ricorrono le condizioni previste dall'articolo 16, comma 1, lettera b), del TUIR, altrimenti saranno tassabili secondo i criteri ordinari. Ad esempio, le somme e i valori percepiti a seguito di transazioni, diverse da quelle relative alla cessazione del rapporto di lavoro, allorquando non e rinvenibile alcuna delle condizioni richieste dall'articolo 16, comma 1, lettere b), saranno soggetti a tassazione ordinaria. Si ricorda, invece, che le somme e i valori comunque percepiti, al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro sono sempre assoggettati a tassazione separata ai sensi dell'articolo 16, comma 1, lettera a), ultima parte.

1.6 Attività illecite e simulazioni

Va, inoltre, sottolineato che l'articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, dispone che nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR devono intendersi ricompresi, se in essi classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale e che i relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. Tale disposizione si rende, ovviamente, applicabile anche in materia di redditi di lavoro dipendente.

Così delineati gli elementi caratteristici dei redditi di lavoro dipendente e le disposizioni che prevedono l'assoggettamento a tassazione, quali redditi di questa categoria, dei redditi a questi equiparati, dei proventi, in denaro o in natura, sostitutivi di questi, nonché di quelli della stessa specie derivanti da attività illecite, è opportuno ricordare che l'ordinario potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria consente alla stessa rettificare eventuali simulazioni oggettive o soggettive poste eventualmente in essere dai contribuenti. Pertanto, laddove sia evidente, sulla base di quanto sopra precisato, che le parti hanno posto in essere un rapporto di lavoro dipendente e, tuttavia, hanno simulato i relativi redditi ricomprendendoli tra quelli appartenenti ad altre categorie reddituali ovvero hanno fatto sì che tutti o taluni proventi siano privi di rilevanza reddituale, o, infine, hanno imputato i detti redditi ad interposte persone, l'Amministrazione finanziaria potrà adottare tutti i conseguenti provvedimenti.

1.7 Circolari e risoluzioni confermate

Restano confermate:

- le circolari n. 29, (prot. 8/1206) del 31 maggio 1979, n. 38 (prot. 8/2004) del 26 ottobre 1979 e n. 23 (prot. 8/870) del 20 giugno 1986 con le quali e stata

riconosciuta la natura di indennità sostitutiva del reddito di lavoro dipendente e, quindi, la tassabilità, della indennità giornaliera erogata dall'INAIL per inabilità temporanea assoluta, nonché la natura di reintegro del danno alla salute e della perdita o diminuzione dell'attitudine al lavoro e, quindi, la intassabilità e l'irrilevanza ai fini reddituali ogni qual volta una disposizione di carattere tributario o extra-tributario subordini la possibilità di fruire di un beneficio al possesso di un reddito non superiore ad un importo predeterminato, delle rendite di inabilità permanente (assoluta e parziale), degli assegni per l'assistenza personale continuativa, delle rendite in caso di morte, degli assegni di morte (cosiddetti assegni funerari) e delle rendite di passaggio;

- la risoluzione n.8/021 del 18 febbraio 1982, che confermando altre precedenti risoluzioni, ha ribadito la natura meramente risarcitoria e, quindi, la totale non imponibilità, sia per i dipendenti pubblici che per quelli privati, delle somme corrisposte a titolo di "equo indennizzo" (ai sensi dell'articolo 48 del D.P.R. 3.5.1957, n. 686, dell'articolo 68 del D.P.R. 10.1.1957, n. 3, dell'articolo 11 della legge 6.10.1981, n. 564) per menomazioni dell'integrità fisica, riconosciute come derivanti da attività di servizio;
- la risoluzione n. 39/E del 3 marzo 1997 e la circolare n. 302/E del 25 novembre 1997 con le quali e stata affermata l'equiparazione alle rendite di inabilità permanente erogate dall'INAIL delle pensioni pagate da Organismi Previdenziali esteri a soggetti residenti, in dipendenza di incidente sul lavoro o malattia professionale contratta durante la vita lavorativa;
- la voce di Appendice delle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi intitolata: "Redditi esenti e rendite che non costituiscono reddito.";

- la risoluzione n. 8/1478 del 16 ottobre 1988, con la quale è stata riconosciuta la natura di indennità sostitutiva del reddito di lavoro dipendente, alle indennità corrisposte ai marittimi per fermo di navi;
- la risoluzione n. 8/625, del 19 marzo 1993, con la quale è stata riconosciuta la natura di indennità sostitutiva del reddito di lavoro dipendente alla indennità di temporanea inabilità al lavoro corrisposta ai lavoratori del settore marittimo;
- la risoluzione 76/E, del 24 maggio 1996, con la quale è stata riconosciuta la natura di indennità sostitutiva del reddito di lavoro dipendente alla indennità corrisposta ai cittadini colpiti da tubercolosi;
- la circolare n. 150/E, del 10 agosto 1994, con la quale è stata illustrata, fra l'altro, la disposizione concernente la tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite;
- la risoluzione n. 10/529 del 19 luglio 1975, con la quale, preso atto che la legge 2.4.1952, n. 212, attribuisce "uno stipendio pari al trattamento economico complessivo previsto, rispettivamente, per il personale dei gradi I e II dell'ordinamento gerarchico" ai Ministri Segretari di Stato e ai Sottosegretari di Stato, l'emolumento in questione è stato qualificato quale reddito rientrante nella nozione di reddito di lavoro dipendente e sono state impartite le istruzioni per l'applicazione delle ritenute di acconto e l'effettuazione delle operazioni di conguaglio relative a detti redditi;
- la risoluzione n. 8/126 del 1° febbraio 1977, con la quale, preso atto che la legge regionale 27 giugno 1949, n. 2, modificata con successiva legge dell'8 giugno 1954, n. 10, con l'articolo 4 attribuisce al Presidente della Giunta regionale, oltre all'indennità spettantegli come Consigliere (assoggettabile a tassazione quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente di cui all'articolo 47, comma 1,

lettera g), del TUIR) "il trattamento economico previsto dall'art. 2 della legge 8 aprile 1952, n. 212, per i Sottosegretari di Stato" e che la medesima disposizione legislativa regionale all'art. 2 riconosce agli Assessori regionali il trattamento economico attribuito al Presidente della Giunta, ridotto del 25 per cento, è stato precisato che le retribuzioni connesse alla carica di Presidente della Giunta e di Assessore regionale, al pari di quelle relative alle funzioni di Ministro e di Sottosegretario devono essere assoggettate a tassazione quali redditi di lavoro dipendente;

- la risoluzione n. 8/329, del 10 giugno 1976, con la quale gli emolumenti corrisposti ai detenuti ed internati per il lavoro penitenziario sono stati inquadrati tra i redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente;
- la risoluzione 8/883, del 26 luglio 1976, con la quale è stato precisato che gli artisti lirici non assumono la qualifica di lavoratori dipendenti;
- la risoluzione n. 8/153, del 17 aprile 1980, con la quale sono stati classificati quali redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente i compensi corrisposti dalla Università ai docenti con incarico annuale di insegnamento che siano legati da rapporto di lavoro dipendente con altre Università o altri organismi pubblici e privati, ovvero liberi professionisti o pensionati;
- la risoluzione n. 8/1400, del 5 dicembre 1981, con la quale sono stati qualificati redditi di lavoro dipendente quelli derivanti da prestazioni didattiche rese presso scuole superiori da docenti che rivestono la qualifica di Magistrati amministrativi e funzionari dello Stato autorizzati dall'Ufficio di appartenenza ad accettare l'incarico;
- la risoluzione n. 234/E, del 18 ottobre 1996, con la quale sono stati qualificati redditi di lavoro dipendente gli emolumenti percepiti dai biologi operanti nelle Unità sanitarie locali:

- la risoluzione n. 121/E, del 19 maggio 1997, con la quale sono stati qualificati redditi di lavoro dipendente gli emolumenti percepiti dagli psicologi ambulatoriali operanti nelle Unità sanitarie locali ai sensi del D.P.R. 13 marzo 1992, n. 261;

2. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE. DETERMINAZIONE

L'articolo 3 sostituisce l'articolo 48, concernente la determinazione dei redditi di lavoro dipendente e di quelli a questi equiparati ai sensi dell'articolo 46, comma 2, del TUIR. E' opportuno osservare, preliminarmente, che nel comma 1 dell'articolo 48 è stata conservata ed, anzi, rafforzata, la precedente impostazione in base alla quale si afferma la onnicomprensività del concetto di reddito di lavoro dipendente e, quindi, della totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve. Nei successivi commi dello stesso articolo 48 vengono stabilite specifiche deroghe al principio della totale tassabilità, prevedendo alcuni componenti che non concorrono a formare il reddito o vi concorrono soltanto in parte. In merito alle previsioni in cui e stabilito che alcune somme o valori concorrono a formare il reddito soltanto per la parte eccedente un importo complessivo predeterminato ovvero che concorrono interamente se il loro ammontare supera una soglia determinata, va precisato che i predetti limiti sono stabiliti con riferimento al singolo dipendente e all'intero periodo d'imposta dello stesso, pertanto, non va fatto alcun ragguaglio allorquando il rapporto di lavoro abbia durata inferiore al periodo d'imposta e, in caso di interruzione del rapporto stesso prima della fine del suddetto periodo d'imposta, il datore di lavoro è tenuto ad attestare distintamente i singoli importi che non hanno concorso a formare il reddito (tenendo presente che relativamente ai contributi sanitari va indicata anche la quota a carico del datore di lavoro), così da consentire al dipendente che inizi un altro rapporto di lavoro nel corso dello stesso periodo d'imposta (e, quindi, eventualmente, al sostituto che effettuerà il conguaglio di fine anno), di calcolare correttamente le soglie complessivamente a propria disposizione nel periodo d'imposta.

2.1 Componenti che concorrono a formare il reddito

Entrando nel dettaglio del nuovo articolo 48, si precisa che il comma 1 conferma espressamente che costituiscono reddito di lavoro dipendente tutte le somme e i valori (intendendo con tale espressione la quantificazione dei beni e dei servizi) che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, e, quindi, tutti quelli che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro. Lo stesso comma stabilisce, inoltre, che si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere corrisposti entro il 12 del mese di gennaio, dell'anno successivo, se riferiti all'anno precedente.

Tenuto conto di quanto già precisato a commento dell'articolo 46 e del tenore del comma 1 dell'articolo 48. a titolo meramente esemplificativo, e possibile la seguente elencazione di somme e valori che sono soggetti ad imposizione, in quanto riconducibili al rapporto di lavoro:

- gli stipendi, i salari, i superminimi, i guadagni di cottimo e le indennità di mancato cottimo, le pensioni e ogni tipo di trattamenti accessori, quali gli straordinari, le mensilità aggiuntive, le gratifiche natalizie e pasquali, e tutti quei compensi comunque denominati che adempiono la funzione delle mensilità aggiuntive e delle gratifiche e premi corrisposti una tantum e quelli periodici, come, ad esempio, le duecento ore degli edili, le gratifiche annuali di bilancio, i premi trimestrali, semestrali e annuali, i compensi incentivanti, i compensi in natura, le erogazioni liberali, in denaro e in natura, etc.;

- le indennità comunque denominate, ivi comprese quelle di trasferta (sia pure con il limite previsto nel successivo comma 5), per ferie non godute, di cassa o di maneggio di denaro, di residenza e alloggio, di vestiario e rappresentanza, per lavori nocivi e pericolosi, sostitutiva del servizio di trasporto, integrativa speciale dei dipendenti pubblici, di contingenza, di missione continuativa di cui all'art. 16, comma 18, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, di salvataggio di cui agli articoli 491 e 983 del R.D. 30 marzo 1942, n. 327, "una tantum" dei dipendenti dei Ministeri trasferiti ad altre amministrazioni a seguito delle procedure di mobilità, etc., nonché tutte quelle connesse alle peculiari modalità di svolgimento della prestazione come quelle relative alla sede disagiata, al rischio, al luogo sempre variabile e diverso dell'attività o al volo o navigazione (con il limite di cui al successivo comma 6) o ai trasferimenti della sede di lavoro (con il limite di cui al successivo comma 7);
- gli assegni di sede e le altre indennità percepite per i servizi prestati all'estero (salvo quanto disposto al successivo comma 8);
- le somme e i valori percepiti sotto forma di partecipazione agli utili;
- i rimborsi di spese, con esclusione soltanto di quanto disposto a proposito delle trasferte e dei trasferimenti. Si ricorda, al riguardo, che ai lavoratori dipendenti è riconosciuta una apposita detrazione anche in funzione delle spese di produzione del reddito e, pertanto, ogni rimborso di spesa ricollegabile alla produzione del reddito del dipendente deve essere assoggettato a tassazione. Si ritiene possano essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal

dipendente per snellezza operativa, ad esempio per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.;

- i contributi versati dal datore di lavoro (o dal dipendente) a casse o enti con finalità di assistenza sociale, indipendentemente dal loro importo, nonché quelli con finalità di assistenza sanitaria o per previdenza complementare, superiori all'ammontare fissato dalla lettera a) del successivo comma 2;
- le mance, nella integrale misura corrisposta, salvo che per i croupiers, per i quali è stata mantenuta la riduzione della base imponibile del 25%;
- i premi per assicurazioni sanitarie, sulla vita e sugli infortuni extra professionali (quelli relativi ad assicurazioni per infortuni professionali sono, invece, esclusi da tassazione) pagati dal datore di lavoro e i rimborsi effettuati dal datore di lavoro a fronte di spese sanitarie che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 13-bis, del TUIR, sostenute dal lavoratore dipendente;
- la maggiorazione retributiva da valere a titolo di indennità di anzianità spettante ai lavoratori a domicilio;
- i decimi di senseria corrisposti al personale delle agenzie marittime;
- le somme e i valori, comunque percepiti, a seguito di transazioni, anche novative, intervenute in costanza di rapporto di lavoro o alla cessazione dello stesso;
- le indennità per licenziamento ingiustificato dei lavoratori dipendenti;
- i premi percepiti per operazioni a premio organizzate dal datore di lavoro o da altri per suo conto (si fa presente che il disegno di legge collegato alla legge finanziaria 1998, attualmente in corso di approvazione, contiene una modifica

all'articolo 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in base alla quale i proventi derivanti da concorsi a premio saranno soggetti ad imposta quali redditi di lavoro dipendente, e, quindi, con le modalità per essi previsti);

- i proventi conseguiti in sostituzione di redditi di lavoro dipendente, anche per effetto di cessione dei relativi crediti e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, anche a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi di lavoro dipendente, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte. Rientrano tra i proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, a titolo di esempio, le indennità, le integrazioni e i trattamenti previdenziali e assistenziali, quali la mobilità, la cassa integrazione guadagni, la disoccupazione ordinaria e speciale (ad esempio, quella dell'agricoltura, quella degli edili) , la malattia, la maternità e l'allattamento, la TBC e la post-tubercolare, la donazione di sangue, il congedo matrimoniale, l'inabilità temporanea assoluta, di attesa e quella compensativa della parziale perdita di salario, entrambe disciplinate dall'art. 56, paragrafo 2, lett. b) del Trattato istitutivo della Comunità europea del carbone e dell'acciaio, etc., con esclusione soltanto di quelli che, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 o di altre disposizioni di legge sono esenti da imposizione. Si ritiene inquadrabile tra i proventi sostitutivi di reddito, e, in particolare, sostitutivo del trattamento pensionistico, l'indennizzo per la cessazione definitiva dell'attività commerciale corrisposto, ai sensi del decreto legislativo 28 marzo 1996, n. 207. Tale indennizzo spetta, infatti, agli esercenti attività commerciale in sede fissa, anche abbinata ad attività di somministrazione al pubblico di alimenti e bevande, ovvero che esercitano attività commerciale su aree pubbliche o anche su area pubblica, che

ne abbiano fatto, o facciano, domanda nel periodo dall'1.1.1996 al 31.12.1998. La corresponsione dell'indennizzo è subordinata ad alcune condizioni, tra cui: che i richiedenti abbiano 62 anni, se uomini, e 57, se donne, che risultino iscritti da almeno 5 anni alla gestione previdenziale degli esercenti attività commerciali, che abbiano definitivamente chiuso l'attività e la partita IVA, etc.. L'indennizzo e corrisposto, sotto forma di pensionamento anticipato, in misura pari all'importo del trattamento di pensione minimo previsto per gli iscritti alla gestione previdenziale degli esercenti attività commerciale, è erogato con le stesse modalità e alle scadenze previste per le pensioni a carico della predetta gestione e spetta fino a tutto il mese in cui il beneficiario compie 65 anni di età, se uomo, ovvero 60 anni di età, se donna. E' opportuno precisare, altresì, che vanno considerate quali redditi sostitutivi del trattamento pensionistico le somme corrisposte ai sensi dell'art. 3 del D.L.Lgt. 18 gennaio 1945, n. 39 (la cui applicazione è stata estesa anche al settore pubblico per effetto dell'art. 1, comma 41, della legge 8 agosto 1995, n. 335), in base al quale al coniuge che cessi dal diritto alla pensione per sopravvenuto matrimonio spetta un assegno per una volta tanto pari a due annualità della sua quota di pensione, compresa la tredicesima mensilità, nella misura spettante alla data di passaggio a nuove nozze. Le somme in questione vanno, dunque, assoggettate a tassazione con gli stessi criteri e modalità previsti per il trattamento pensionistico che sostituiscono;

- gli interessi e la rivalutazione su crediti di lavoro.

E' appena il caso di precisare che, per effetto dell'articolo 3, comma 3, lettera d), del TUIR, anche nel testo sostituito dall'art. 5, comma 1, lettera a), numero 1, del decreto legislativo in esame, continuano a rimanere esclusi da imposizione gli assegni familiari e

l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle stesse condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge.

Si ricorda, inoltre, che i redditi di lavoro dipendente vanno determinati al netto delle somme trattenute in relazione ad astensioni dal lavoro per "sciopero".

Va evidenziato che è stato confermato il criterio di cassa quale criterio di imputazione al periodo d'imposta, con la già prevista estensione al 12 di gennaio per le somme e i valori percepiti entro il 12 di gennaio, ma riferiti al precedente periodo d'imposta. Tale estensione, che in precedenza costituiva una facoltà prevista soltanto per i sostituti d'imposta che avessero effettuato in tal senso le operazioni di conguaglio di fine anno e avessero versato entro il 15 di gennaio le ritenute relative a detti redditi, è stata generalizzata (e, quindi, riguarda anche i lavoratori che non sono alle dipendenze di un soggetto che riveste la qualifica di sostituto d'imposta), ha perso il carattere di facoltà, in quanto il principio è obbligatorio per tutti, e non comporta più l'anticipato versamento delle corrispondenti ritenute, che, invece, per principio generale, saranno versate entro il 15 o il 20 del mese successivo a quello dell'effettuazione, cioe a febbraio.

Va, infine, osservato, in merito al criterio di cassa, che il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore.

2.2 Componenti che non concorrono a formare il reddito

Il comma 2 reca l'elencazione tassativa delle somme e dei valori, percepiti in relazione al rapporto di lavoro dipendente, che, in deroga al comma 1, non concorrono a formare il reddito.

2.2.1. Contributi

La lettera a) modifica i criteri vigenti in materia di contributi. Per effetto della nuova formulazione:

1. i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizione di legge non concorrono, senza alcun limite, alla formazione del reddito. Come e agevole rilevare, è stata riprodotta la formulazione contenuta nell'articolo 10 del TUIR, sostituendo la più ampia previsione contenuta nella precedente formulazione della lettera a), che consentiva la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi versati ad enti o casse aventi esclusivamente fine previdenziale in conformità a disposizione di legge e di quelli versati a enti o casse aventi fine esclusivamente assistenziale in conformità a disposizione di legge, di contratto o di accordo o regolamento aziendale. La modifica comporta che tutti i contributi la cui obbligatorietà non e stabilita da una disposizione di legge si trovano attratti nella disciplina riservata ai "contributi facoltativi" (ad esempio, quelli la cui obbligatorietà discende da contratto, accordo o regolamento aziendale, come quelli versati al FASI dai dirigenti di azienda);
2. i contributi per assistenza sociale facoltativa, non essendo stata riprodotta l'attuale non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, sono integralmente imponibili;

3. i contributi per assistenza sanitaria, versati ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale dal datore di lavoro o dal dipendente, in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente per un importo complessivamente non superiore a 7 milioni di lire. Il suddetto limite è fissato cumulativamente per i contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore, ma è comunque irrilevante la circostanza che il versamento avvenga eventualmente da parte soltanto di uno soltanto dei soggetti, cioè solo dal datore di lavoro o solo dal lavoratore. Eventuali contributi versati in eccedenza al predetto limite complessivo concorrono (soltanto per l'eccedenza) a formare il reddito di lavoro dipendente;

4. i contributi per previdenza complementare, salvo il disposto dell'articolo 18 del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 e successive modificazioni (si ritiene che il riferimento al comma 1 dell'articolo 18 contenuto due volte nella norma in commento sia un errore materiale, cio in quanto nella relazione illustrativa del provvedimento e precisato "per i contributi per previdenza complementare viene mantenuto il sistema attuale"), versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni, non concorrono, senza alcun limite, a formare il reddito del dipendente (tuttavia, sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa soltanto fino al limite previsto per la non concorrenza dei contributi versati allo stesso fine dal lavoratore dipendente), mentre i contributi, diversi dalle quote del TFR destinate al medesimo fine, versati dal lavoratore alle forme pensionistiche complementari non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore al 2 per cento della retribuzione annua complessiva assunta

come base per la determinazione del TFR e comunque a lire 2 milioni e 500 mila, a condizione che le fonti istitutive prevedano la destinazione alle forme pensionistiche complementari di quote del TFR almeno pari all'ammontare dei contributi versati, salvo quanto disposto dall'articolo 18 del medesimo decreto 21 aprile 1993, n. 124. Quest'ultima condizione non si applica nel caso in cui la fonte istitutiva sia costituita unicamente da accordi tra lavoratori. In sostanza, per i contributi per previdenza complementare è stato mantenuto il medesimo regime in vigore a decorrere dal primo gennaio 1995, inserendo nel corpo della norma il richiamo alla disposizione di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 e successive modificazioni. Come è noto, la disposizione richiamata, così come modificata dalla legge n. 335 del 1995, prevede, che per i destinatari iscritti alla data del 28 aprile 1993 (vecchi iscritti) alle forme pensionistiche già istituite al 15 novembre 1992, data di entrata in vigore della legge delega 23 ottobre 1992, n. 421 (vecchi fondi), i contributi del datore di lavoro sono integralmente deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa e quelli versati dal lavoratore non concorrono in ogni caso a formare il reddito di lavoro dipendente. Al riguardo si precisa che la qualifica di "vecchio iscritto" viene conservata anche dal soggetto iscritto a tale data che ha successivamente trasferito la propria posizione previdenziale in altri fondi, a condizione che non si sia verificato il riscatto. Per espressa previsione dell'articolo 18 del medesimo decreto legislativo n. 124 del 1993, analoga deroga non è applicabile ai nuovi iscritti ai vecchi fondi, cioè a coloro che si sono iscritti dopo il 28 aprile o che a tale data avevano semplicemente maturato il diritto a partecipare alle predette forme pensionistiche. Il regime appena descritto si applica anche ai contributi versati ai fondi pensione gestiti in via prevalente secondo il

sistema tecnico-finanziario della ripartizione, che hanno presentato domanda al Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale per usufruire di tale disciplina per un periodo transitorio di 8 anni necessario per consentire al fondo di passare al sistema contributivo. In tale periodo transitorio questo regime fiscale dei contributi si applica, fino al termine del suddetto periodo, anche con riferimento agli iscritti dopo il 28 aprile 1993. Va rilevato che non è stata, invece, riprodotta, né richiamata (e, pertanto deve ritenersi non più in vigore), la disposizione di cui all'articolo 15, comma 8, della legge 8 agosto 1995, n. 335, che, sempre in materia di disciplina transitoria dei contributi versati per previdenza complementare, ha stabilito che i contributi versati dal datore di lavoro e dal lavoratore a fondi costituiti ai sensi del D.Lgs. n. 124 del 1993, definiti da accordi collettivi antecedenti il 17 agosto 1995, mantengono, limitatamente agli iscritti al 31 maggio 1993, il trattamento fiscale previsto dallo stesso decreto legislativo, fino al rinnovo degli accordi stessi e comunque per un periodo massimo di 4 anni. Per tali soggetti la disposizione non richiamata prevedeva l'applicazione di una detrazione d'imposta relativamente ai contributi versati, e, per i datori di lavoro, la deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa limitatamente al 50% della quota di TFR destinata nell'anno ai fondi medesimi.

5. i contributi versati ai sensi dell'articolo 2 della legge 8 agosto 1995, n. 335, eccedenti l'importo del massimale annuo della base contributiva e pensionabile destinata al finanziamento delle forme pensionistiche complementari, stabilito dal decreto legislativo 14 dicembre 1995, n. 579 non concorrono a formare il reddito. L'importo del suddetto massimale annuo, inizialmente fissato in lire 132.000.000, è oggetto di rivalutazione sulla base dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e

impiegati calcolato dall'ISTAT (l'ultimo importo attualmente disponibile è quello per il 1997, fissato in lire 137.148.000, cfr. circolare INPS n. 23 del 30 gennaio 1997).

Va osservato che la disposizione contenuta nella lettera a) dell'articolo 48, già prima delle modifiche ora apportate, aveva differenziato la disciplina fiscale dei contributi a seconda che si trattasse di contributi destinati a fini previdenziali ovvero a fini assistenziali ed aveva comportato l'obbligo per i fondi che perseguono entrambe le finalità di dotarsi di una gestione e di una contabilità separata per le due tipologie di prestazioni. Le ulteriori differenziazioni da ultimo introdotte nel regime fiscale dei contributi, per effetto della nuova formulazione della lettera a), impongono ora, in aggiunta alle precedenti, anche altre suddivisioni e, cioe, l'istituzione, da parte di enti, fondi e casse che perseguono finalità assistenziali, di gestioni e contabilità separate, al fine di distinguere nettamente i contributi che vanno ad alimentare prestazioni di carattere assistenziale sociale da quelli che, invece, vanno ad alimentare prestazioni di carattere assistenziale sanitario, nonché le conseguenti erogazioni. Al riguardo, si fa presente che rientra nell'assistenza sanitaria la cura della malattia, anche se determinata da infortunio, e il ristoro delle spese affrontate per il recupero della salute compromessa da malattia o infortunio. E' possibile, quindi, fare riferimento ai provvedimenti del Ministero della Sanità che disciplinano la materia sanitaria per individuare le prestazioni che assumono carattere sanitario (è irrilevante la circostanza che dette prestazioni siano o meno dispensate dal servizio sanitario nazionale). L'assistenza sociale risponde, invece, a finalità fondate unicamente sulla solidarietà collettiva a soggetti che versano in uno stato di bisogno. In merito all'individuazione delle prestazioni che rispondono a tali finalità è necessario fare riferimento agli orientamenti del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale, competente in materia di assistenza sociale (anche in questa ipotesi è irrilevante la circostanza che la prestazione in

questione sia prevista o meno tra quelle erogabili a carico del sistema assistenziale pubblico).

Così delineata la disciplina dei diversi tipi di contributi, e opportuno precisare che il trattamento fiscale delle successive erogazioni dovrà essere determinato autonomamente in base ai principi generali che regolano l'imposizione sui redditi e, pertanto, dette prestazioni saranno assoggettabili a tassazione soltanto se inquadrabili in una delle categorie di reddito previste nell'articolo 6 del TUIR. Da ciò consegue, ad esempio, che se la prestazione si sostanzia nell'erogazione di rimborsi per spese sanitarie, detti rimborsi non potranno essere assoggettati a tassazione in quanto non compresi in alcuna delle citate categorie di reddito, mentre se la prestazione consiste in una indennità inquadrabile tra quelle sostitutive di reddito, questa sarà assoggettata a tassazione con le stesse modalità previste per il reddito che va a sostituire, oppure se si tratta di prestazioni periodiche corrisposte da fondi pensione complementare, la stessa sarà tassata come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

Inoltre, tenuto conto che il legislatore ha fissato la disciplina dei contributi distinguendo soltanto i contributi obbligatori versati in ottemperanza a una disposizione di legge da quelli che, invece, tali non sono, si deve ritenere che sia irrilevante la circostanza che detti contributi, obbligatori o "facoltativi", siano versati in Italia, sempreché le somme e i valori cui i contributi si riferiscono siano assoggettate a tassazione in Italia.

Va, infine, chiarito che il lavoratore dipendente, presentando la dichiarazione dei redditi, può portare in deduzione dal reddito complessivo eventuali contributi che, secondo quanto sopra precisato, non avrebbero dovuto concorrere a formare il reddito di lavoro dipendente dell'anno per il quale si presenta la dichiarazione stessa e che, invece, erroneamente sono stati assoggettati a tassazione o che sono stati pagati in base ad un reddito figurativo non percepito effettivamente dal dipendente. Le suindicate circostanze dovranno, ovviamente, essere

comprovate da una certificazione rilasciata dal soggetto che ha trattenuto i contributi in questione.

2.2.2 Erogazioni liberali e sussidi

Con la lettera b) del comma 2 del nuovo articolo 48 è stata sostituita la precedente formulazione della lettera f). La relazione illustrativa del provvedimento precisa che la modifica è stata apportata "al fine di superarne la attuale ambiguità, dovuta anche all'ampiezza terminologica, che offre un pretesto per escludere dalla ritenuta erogazioni sostanzialmente reddituali di ammontare significativo. La nuova formulazione è diretta, per l'appunto, ad evitare strumentalizzazioni, regolando in modo più preciso e più aderente alle finalità della norma, la fattispecie in esame. In questo senso si è stabilito che rimangono escluse da ritenuta solo le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o categorie di dipendenti e, comunque, per un importo non superiore, nel periodo d'imposta, a lire 500.000 (erogazioni di importo o di valore superiore, saranno assoggettate a tassazione per la parte eccedente l'importo escluso per legge dalla formazione del reddito di lavoro dipendente) e i sussidi occasionali corrisposti in relazione a esigenze personali o familiari particolarmente rilevanti. Sono state, altresì, esclusi i sussidi corrisposti alle vittime dell'usura e di richieste estorsive." In merito alla presente disposizione si osserva quanto segue. Relativamente alle erogazioni liberali, tenuto conto della volontà espressa dal legislatore delegato nella riportata relazione illustrativa del provvedimento e del limite massimo complessivo per tutto il periodo d'imposta, fissato espressamente con riferimento a ciascun dipendente, si deve ritenere che l'espressione "festività o ricorrenze" si debba intendere nel

senso più ampio possibile, e, quindi, comprensivo di tutte quelle situazioni in cui oggettivamente si è soliti celebrare lietamente un evento. Rientrano, pertanto, in questa previsione non soltanto le festività religiose e civili e le ricorrenze in senso proprio, ma anche le festività del dipendente e quelle dell'azienda, quali il cinquantenario dell'azienda, il raggiungimento di una particolare anzianità, l'apertura di una nuova sede, la fusione con un'altra società, ed anche il matrimonio o la nascita di un figlio, sempreché analogo comportamento il datore di lavoro assuma nei confronti di tutti i dipendenti o categorie di dipendenti che si trovano nella stessa situazione e, quindi, ad esempio, nei casi in cui il datore di lavoro è solito fare un regalo a tutti i dipendenti che si sposano o a tutti quelli ai quali nasce un figlio. Non possono essere comprese, invece, nell'ambito applicativo di questa disposizione le erogazioni effettuate in relazione al raggiungimento di un certo fatturato da parte dell'azienda. Tale evento, infatti, non può configurarsi come festività o ricorrenza in quanto è collegato alla normale attività di qualunque impresa, il cui obiettivo naturale è rappresentato dal miglioramento della propria gestione e produttività.

Anche per quanto riguarda l'espressione "generalità o categorie di dipendenti" si ritiene che la prassi aziendale deve essere riferita a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti, o tutti quelli che hanno un certo livello o una certa qualifica) mentre il momento dell'erogazione può essere diverso. In pratica, mentre in occasione delle festività natalizie la cassetta natalizia sarà distribuita a tutti i dipendenti contemporaneamente, l'eventuale regalo di matrimonio sarà dato soltanto ai dipendenti che in quell'anno si sposano. Relativamente ai sussidi, si sottolinea che il sussidio fa fronte ad uno stato di bisogno del dipendente, deve trattarsi, quindi, di soggetti che si trovano in momentanee e difficili condizioni economiche a causa di "rilevanti" esigenze personali o familiari. Per familiari s'intendono, ai sensi

dell'articolo 5 del TUIR, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado; mentre "rilevanti" devono ritenersi quegli eventi che, in relazione alla situazione del soggetto o al fatto oggettivamente considerato, possono ritenersi importanti e, quindi, tali che il datore di lavoro, spontaneamente o a seguito di richiesta del dipendente, sia disposto a concedere un sussidio del tutto occasionale, il cui importo, pur non avendo un tetto massimo di esenzione imposto dalla legge, deve essere coerente con l'entità dell'evento e con le condizioni economiche dei soggetti interessati (datore e dipendente). A titolo di esempio, si potrebbe pensare che il datore di lavoro possa concedere un sussidio per far fronte alle spese sostenute in occasione di un lutto del dipendente, di una malattia del dipendente o di un familiare che richieda cure molto costose e a carico del dipendente, a seguito della perdita della casa o di tutto il mobilio, per un evento eccezionale, naturale o meno (incendio, furto, alluvione o terremoto, etc.), in funzione del sostenimento di considerevoli spese per la nascita di un figlio, etc.. Si ritiene, inoltre, che possano essere considerati sussidi esclusi dalla formazione del reddito anche alcuni piccoli prestiti di breve durata, cioè inferiori al periodo d'imposta, quali quelli, inferiori a 12 mesi, corrisposti a dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni, o alle vittime di richieste estorsive o di usura, nonché quelli che il datore di lavoro concede per far fronte ad esigenze di semplificazione della propria gestione, come ad esempio l'anticipo delle imposte dovute dal dipendente, comprese quelle dovute in sede di assistenza fiscale.

E' appena il caso di precisare che sia le erogazioni in occasione di festività o di ricorrenze sia i sussidi occasionali, trattandosi di liberalità, non devono essere previsti come obbligatori da contratti collettivi, accordi o regolamenti aziendali.

2.2.3. Somministrazioni in mense aziendali e prestazioni sostitutive

Con la lettera c) è stata razionalizzata la disciplina delle spese per i pasti dei dipendenti. In particolare, la novità consiste nell'avere esteso il trattamento fiscale delle somministrazioni in mense aziendali, gestite direttamente o da terzi, anche alle somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro e nell'aver previsto una soglia complessiva giornaliera, pari a lire 10.240, di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente anche per le indennità di mensa oltre che per le prestazioni sostitutive del servizio di mensa, ad esempio, i ticket restaurant, per le quali l'articolo 3, comma 6, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 aveva già fissato un importo massimo complessivo giornaliero, da calcolarsi con riferimento a ciascun giorno lavorativo, oltre il quale dette prestazioni sostitutive concorrevano a formare il reddito. In tal modo, non costituiscono compensi in natura, a titolo di esempio, i pasti consumati dai camerieri o dal cuoco di un ristorante, dai collaboratori domestici, mentre concorrono a formare il reddito solo per la parte che eccede lire 10.240 le indennità di mensa corrisposte, ad esempio, ai lavoratori delle imprese edili o la panatica dei marittimi a terra. Tenuto conto della nuova formulazione della norma, è opportuno precisare che tra le prestazioni di vitto e le somministrazioni in mense aziendali, anche gestite da terzi, sono comprese le convenzioni con i ristoranti e la fornitura di cestini preconfezionati contenenti il pasto dei dipendenti.

Si ritiene che la prestazione in questione debba comunque interessare la generalità dei dipendenti o intere categorie omogenee di essi. Relativamente ai ticket restaurant (per i quali ai fini dell'esclusione si fa riferimento al valore nominale) va precisato che negli stessi deve essere individuabile un collegamento fra i tagliandi ed il tipo di prestazione cui danno diritto; i tagliandi devono recare sul retro la precisazione che non possono essere cedibili, né

cumulabili, ne commerciabili e ne convertibili in denaro; gli stessi, quindi, dovranno consentire soltanto l'espletamento della prestazione sostitutiva nei confronti dei dipendenti che ne hanno diritto, ed essere debitamente datati e sottoscritti.

Va ricordato che l'art. 4 della lègge 25 marzo 1997, n. 77, ha precisato che per servizi sostitutivi di mensa resi a mezzo buoni pasto di cui al D.M. lavoro e previdenza sociale 3 marzo 1994, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 66, del 21 marzo 1994, devono intendersi le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nonché le cessioni di prodotti di gastronomia pronti per il consumo immediato, effettuate da mense aziendali, interaziendali, rosticcerie e gastronomie artigianali, pubblici esercizi e dagli esercizi commerciali muniti di autorizzazione per la vendita, per la produzione, la preparazione e vendita di generi alimentari, anche su area pubblica e operate dietro commessa di imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendale. Benché la norma sembrasse assumere, all'epoca della sua emanazione, valore esclusivamente a fini previdenziali, non v'è motivo per non ritenerla ancora valida anche ai fini fiscali, tenuto conto che ora è stata effettuata l'unificazione delle basi imponibili.

Va, infine, precisato che il legislatore non ha dettato regole particolari in merito alle diverse opzioni disponibili per escludere il pasto del dipendente, in tutto o in parte, dalla formazione del reddito, si ritiene, pertanto, che il datore di lavoro sia libero di scegliere la modalità che ritiene più facilmente adottabile in funzione delle proprie esigenze organizzative e dell'attività svolta e che possa anche prevedere più sistemi contemporaneamente. Ad esempio, puo istituire il servizio di mensa per una categoria di dipendenti, il sistema dei ticket restaurant per un'altra categoria e provvedere all'erogazione di una indennità sostitutiva per un'altra ancora, oppure puo istituire il servizio di mensa e nello stesso tempo corrispondere un'indennità

sostitutiva o i ticket restaurant ai dipendenti che per esigenze di servizio non possono usufruire del servizio mensa. Tenuto conto del tenore letterale della norma, è, invece, da escludere che lo stesso dipendente, con riferimento alla medesima giornata lavorativa, possa fruire del servizio mensa e utilizzare anche il ticket restaurant o ricevere anche l'indennità sostitutiva del servizio di mensa, fruendo dell'esclusione dalla formazione del reddito di lire 10.240. Analogamente, in presenza di indennità sostitutiva pari a lire 3.000 e ticket restaurant con valore nominale di lire 6.000, non è possibile, con riferimento alla stessa giornata, cumulare le due prestazioni sostitutive fino a raggiungere la predetta soglia di esclusione, ma e necessario assoggettare a tassazione integralmente una delle due.

2.2.4. Prestazioni di servizi di trasporto

Nella lettera d) è confermata l'irrilevanza ai fini reddituali per il dipendente delle prestazioni di servizi di trasporto collettivo per lo spostamento dei dipendenti dal luogo di abitazione o da un apposito centro di raccolta alla sede di lavoro o viceversa. Ai fini dell'irrilevanza reddituale del servizio di trasporto è necessario che lo stesso sia rivolto alla generalità dei dipendenti o a intere categorie di dipendenti, mentre resta del tutto indifferente la circostanza che il servizio sia prestato direttamente dal datore di lavoro, attraverso l'utilizzo di mezzi di proprietà dell'azienda o da questi noleggiati, ovvero sia fornito da terzi sulla base di apposita convenzione o accordo stipulato dallo stesso datore di lavoro, purché il dipendente resti del tutto estraneo al rapporto con il vettore. E' stato espressamente precisato che, tra i soggetti terzi che possono fornire la prestazione di trasporto, sono compresi anche gli esercenti servizi pubblici allo scopo evidentemente di chiarire che il datore di lavoro può stipulare apposita

convenzione anche con esercenti servizi pubblici, ad esempio, con la società che gestisce il servizio pubblico urbano o extra-urbano del luogo in cui si trova l'azienda oppure con il servizio taxi, rimanendo comunque fermo il principio che la prestazione, ai fini della non concorrenza al reddito di lavoro dipendente, deve essere resa in modo collettivo. Resta fermo che eventuali indennità sostitutive del servizio di trasporto sono assoggettate interamente a tassazione, così come è interamente assoggettato a tassazione l'eventuale rimborso al lavoratore di biglietti o di tessere di abbonamento per il trasporto mancando, in questa ipotesi, il requisito dell'affidamento a terzo del servizio di trasporto da parte del datore di lavoro.

E' altresì da assoggettare a tassazione, con i criteri relativi alla valutazione dei beni e dei servizi, la concessione di facilitazioni sui prezzi dei biglietti di viaggio o di trasporto offerte ai dipendenti, per se stessi e per i familiari, da parte di imprese esercenti pubblici servizi di trasporto o di viaggio.

2.2.5. Compensi reversibili

La lettera e) conferma che i compensi reversibili di cui alle lettere b) ed f) del comma 1 dell'articolo 47 del TUIR, non devono essere compresi nelle somme da assoggettare a tassazione. Al riguardo, si ricorda che la richiamata lettera b) qualifica reddito assimilato a quello di lavoro dipendente le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità e precisa espressamente che sono esclusi quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e quelli che per legge devono essere riversati allo Stato. La citata lettera f), invece, qualifica redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le indennità, i gettoni di presenza e gli altri

compensi corrisposti dallo Stato, dalle regioni, dalle province e dai comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni ed esclude espressamente quelli che per legge devono essere riversati allo Stato. La disposizione in esame ha evidentemente lo scopo di chiarire espressamente che i compensi reversibili in questione, non solo non costituiscono reddito assimilato a quello dipendente, come risulta dal tenore letterale delle norme richiamate, ma non devono essere assoggettati a tassazione neanche quali redditi di lavoro dipendente in quanto sono imputati direttamente al soggetto al quale, per legge o clausola contrattuale (per quelli della lettera b)) o soltanto per legge (per quelli della lettera f)), devono essere riversati. E' appena il caso di precisare, pertanto, che detti compensi devono essere esclusi anche dall'applicazione della ritenuta a titolo di acconto.

2.2.6. Somme erogate ai dipendenti per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 65, con esclusione di quelle sociali e sanitarie, e utilizzazione da parte degli stessi delle relative opere e servizi

La lettera f) riproduce, con alcune sostanziali innovazioni, la lettera e) dell'articolo 48 nel precedente testo. Nella nuova formulazione viene previsto che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 65 del TUIR, con esclusione di quelle di assistenza sociale e sanitaria, e l'utilizzo delle relative opere e servizi da parte dei dipendenti e dei familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR. Al riguardo, si ricorda che l'articolo 65, comma 1, del TUIR, dispone, per le spese relative ad opere e servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente

sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, la deducibilità, nella determinazione del reddito d'impresa, di un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi. Va precisato che il riferimento contenuto nella lettera f) dell'articolo 48 del TUIR al riportato comma 1 dell'articolo 65, è effettuato soltanto per individuare le finalità in esso previste, tra le quali, peraltro, sono state escluse quelle di assistenza sociale e sanitaria, senza che questo comporti anche, ai fini dell'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, l'osservanza delle ulteriori condizioni in esso contenute e cioè il limite del 5 per mille e che le opere e i servizi siano stati realizzati (direttamente o tramite terzi) volontariamente, potendo anche essere frutto di accordo o regolamento aziendale, ovvero contratto collettivo. Atteso il tenore letterale della disposizione si deve ritenere, in primo luogo, che l'esclusione, competa per le somme corrisposte al dipendente per se stesso o per i familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR; inoltre, l'utilizzo delle opere e dei servizi può riguardare oltre che il dipendente anche i suoi familiari indicati nel predetto articolo 12. In entrambe le ipotesi sopra delineate non è necessario che il familiare in questione sia fiscalmente a carico del lavoratore; la disposizione in commento, infatti, si riferisce ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR senza richiamare anche le condizioni ivi previste, come, invece, avviene a proposito delle indennità di trasferimento, disciplinate nel successivo comma 7 dello stesso articolo 48 nella nuova formulazione. Ciò costituisce una delle differenze rispetto alla corrispondente previsione legislativa contenuta nella lettera e) del precedente articolo 48, nella quale non era disciplinata l'esclusione con riferimento all'utilizzo delle opere o servizi da parte di nessuno dei familiari del dipendente. Le altre differenze si rinvengono nella previsione della non concorrenza alla formazione del

reddito anche con riferimento alle somme corrisposte e all'esclusione delle finalità sociali e sanitarie. Tale esclusione trova giustificazione nell'opportunità di evitare che i contributi assistenziali, limitati dalla precedente lettera a), potessero ritenersi ricompresi in questa disposizione e che il termine "somme" potesse far escludere dalla formazione del reddito anche indennità sostitutive percepite individualmente. Infatti, è bene ribadire che:

- l'esclusione non spetta in alcun caso con riferimento al perseguimento di finalità di assistenza sociale e sanitaria, né per le somme né per le relative opere e servizi. In tal modo viene esplicitamente chiarito, ad esempio, che con riferimento alle somme, non possono rientrare nella previsione in esame i contributi assistenziali con finalità sociali e sanitarie per i quali, come si è visto a commento della lettera a) del nuovo articolo 48 (cui si rinvia per i criteri distintivi) è stata prevista, rispettivamente, la totale concorrenza al reddito imponibile (per quelli con finalità sociale) e la concorrenza parziale, se superiori ad un certo importo (per quelli con finalità sanitaria). Con riferimento alle opere e ai servizi, l'esclusione non compete, ad esempio, per le prestazioni sanitarie rese ai familiari del dipendente attraverso apposito gabinetto medico costituito dal datore di lavoro presso l'azienda (salvo quanto disposto per le spese mediche deducibili di cui all'art. 10 del TUIR), mentre per quanto riguarda le medesime prestazioni rese, però, direttamente al dipendente, si ritiene debbano rimanere sempre escluse dalla formazione del reddito di lavoro dipendente quelle che discendono dall'osservanza di specifiche disposizioni di legge relative alla tutela della salute del dipendente o dei soggetti terzi, come ad esempio, quelle di cui all'articolo 33 del D.P.R. n. 303 del 1956 o agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo n. 626 del 1994, nonché, ovviamente, quelle conseguenti ad infortuni sul lavoro: in questo caso si tratta di costi di produzione del datore di lavoro, come tali non imponibili per il dipendente;

- deve trattarsi di somme corrisposte, o utilizzo di opere e servizi, per la generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti, intendendo anche in questo caso la generica disponibilità verso un gruppo omogeneo di dipendenti (anche se alcuni di questi non fruiscono di fatto delle opere o servizi o delle somme), poiché, invece, qualunque somma attribuita ad personam costituisce reddito di lavoro dipendente. Va, peraltro, precisato che, ai fini dell'esclusione delle somme dall'ammontare del reddito di lavoro dipendente, il datore di lavoro deve acquisire e conservare la documentazione comprovante l'utilizzo delle somme in questione da parte del dipendente per la finalità per la quale dette somme sono state corrisposte (ad esempio, l'iscrizione all'asilo nido, etc.).

A titolo di esempio, si ritiene che rientrino in questa previsione, oltre agli asili nido, gli impianti sportivi e, più in generale, tutte le strutture ricreative, di proprietà dell'azienda o affittati (CRAL, campi da tennis, etc.) utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o da categorie di dipendenti; inoltre la disposizione esonerativa si applica anche alle somme destinate dal datore di lavoro alla costituzione di spacci aziendali (i successivi acquisti da parte dei dipendenti costituiscono mere operazioni commerciali e, quindi, sono irrilevanti ai fini della tassazione del reddito di lavoro dipendente, anche se avvengono a prezzi scontati), alle somme corrisposte dal datore di lavoro, sempre alla generalità di dipendenti o a categorie di dipendenti, al fine di consentire l'iscrizione agli asili nido e ai soggiorni climatici per i figli dei dipendenti, quelle per iscrizione gratuita a circoli privati e club, per iscrizione gratuita a corsi di formazione extraprofessionale (quelle per corsi di formazione professionali sono costi di produzione dell'impresa), quelle per il pagamento delle tasse scolastiche ai figli dei dipendenti e, in linea di principio, alle borse di studio (cfr. anche il paragrafo relativo ai redditi assimilati).

Con riferimento a tutte le fattispecie sopra citate va ribadito che le spese in questione non rientrano nel reddito di lavoro dipendente se i servizi considerati sono utilizzabili dalla generalità dei lavoratori dipendenti o da categorie di dipendenti; ove invece gli stessi siano a disposizione solo di taluni lavoratori dipendenti essi costituiscono fringe benefits per gli utilizzatori e le spese relative concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

2.2.7. Azioni di nuova emissione offerte ai dipendenti

La lettera g) stabilisce che, in caso di sottoscrizione da parte dei dipendenti, anche a seguito di contrattazione, di azioni di nuova emissione di cui all'articolo 2349 e all'articolo 2441, ultimo comma, del codice civile, non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore delle azioni sottoscritte. La disposizione precisa che l'esclusione dalla formazione del reddito compete anche se dette azioni sono emesse da società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Come è dato rilevare facilmente, la norma agevolativa non si applica a tutte le tipologie di azioni in quanto sono escluse le azioni di vecchia emissione. Infatti, l'articolo 2349 disciplina l'ipotesi di assegnazione straordinaria di utili ai prestatori di lavoro dipendente che avvenga tramite l'emissione ed assegnazione di azioni speciali ai dipendenti, con norme particolari riguardo alla forma, al modo di trasferimento e ai diritti spettanti agli azionisti. L'articolo 2441, ultimo comma, disciplina l'ipotesi in cui, con deliberazione dell'assemblea, puo essere escluso il diritto di opzione dei soci limitatamente ad un quarto delle azioni di nuova emissione, se queste sono offerte in sottoscrizione ai dipendenti della società. La

previsione della non concorrenza alla formazione del reddito in caso di sottoscrizione di azioni emesse da società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, va intesa nel senso che deve trattarsi delle medesime azioni disciplinate nelle due norme citate del codice civile, ma che, in deroga alle stesse disposizioni richiamate, vengano offerte in sottoscrizione ai dipendenti delle società controllate o controllanti. Ad analoga conclusione si perviene allorquando il soggetto che emette le azioni nuove non sia tenuto al rispetto delle norme contenute nel codice civile, ad esempio, perché residente all'estero. In questo caso l'esclusione dalla tassazione sarà possibile soltanto con riferimento alle azioni che, sulla base della legislazione straniera, costituiscono l'equivalente di quelle emesse ai sensi dell'articolo 2349 e 2441, ultimo comma, del codice civile. In pratica, la distinzione, ai fini della esclusione o meno dalla formazione del reddito imponibile, va fatta soltanto con riferimento alle azioni di vecchia o nuova emissione, restando escluse soltanto queste ultime.

Va, precisato che nell'ipotesi di assegnazione straordinaria di utili ai dipendenti mediante, appunto, emissione di azioni, gli utili medesimi, non essendo destinati ai soci e costituendo, per i dipendenti, reddito di lavoro dipendente, anche se non soggetto ad imposizione, non sono soggetti al regime fiscale dei dividendi di cui all'articolo 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 8, comma 1, nn. 4 e 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Si sottolinea, infine, che il riferimento fatto alle società controllanti e controllate va inteso secondo i criteri di cui all'articolo 2359 del codice civile.

2.2.8. Oneri deducibili trattenuti dal datore di lavoro

La lettera h) dispone l'esclusione dalla base imponibile delle somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'art. 10, nonché nei limiti e alle stesse condizioni previste nel medesimo art. 10, delle erogazioni fatte dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali delle spese sanitarie dello stesso articolo 10, comma 1, lettera b). L'ammontare degli oneri e delle erogazioni che, ai sensi di questa disposizione, è stato escluso dalla formazione del reddito imponibile deve essere attestato dal datore di lavoro. Si fa presente che ove sia stato escluso più di un onere o, unitamente agli oneri, siano state escluse erogazioni per spese sanitarie, il datore di lavoro deve attestarne l'importo distintamente per ciascuna tipologia. La finalità che è evidentemente perseguita, è quella di evitare che il lavoratore debba presentare la dichiarazione dei redditi al solo fine di fruire di oneri deducibili di cui il datore di lavoro è a conoscenza avendo effettuato trattenute per gli stessi. Al riguardo si precisa che il dipendente non potrebbe richiedere l'esclusione dalla base imponibile di oneri che, pur essendo compresi nella previsione dell'articolo 10, non sono stati sostenuti per il tramite del datore di lavoro, tuttavia, ove ciò si verifichi, il sostituto può acconsentire ad una simile richiesta. A titolo di esempio, si chiarisce che uno degli oneri deducibili che potrà rientrare nell'ambito della previsione normativa in esame è l'assegno periodico al coniuge separato o divorziato che il giudice abbia ordinato al datore di lavoro di corrispondere direttamente allo stesso coniuge separato o divorziato. Un altro onere che potrà rientrare in questa previsione è quello, inserito nell'articolo 10 da una disposizione di questo stesso decreto legislativo (art. 5, comma 1, lettera b)), relativo alle somme corrisposte al lavoratore ed assoggettate a tassazione in anni precedenti, che siano state successivamente restituite al

soggetto erogatore (lettera d-bis dell'articolo 10 del TUIR). Tale onere, come meglio si dirà in seguito, potrà essere utilizzato anche in caso di compensi in natura assoggettati a tassazione per un importo superiore perché il dipendente ha corrisposto soltanto nel periodo d'imposta successivo delle somme per aver fruito di detto compenso. Va, infine, precisato che il dipendente non deve fare nessuna richiesta al datore di lavoro per il riconoscimento della non concorrenza delle somme in questione, ma è, tuttavia, tenuto a fornire allo stesso tutti gli elementi necessari per il rispetto delle condizioni previste nel predetto articolo 10. Così, ad esempio, ove dall'ordine del giudice non sia rilevabile se l'assegno al coniuge separato o divorziato è dato per il proprio mantenimento o per quello dei figli o se per tutti e due, il dipendente sara obbligato, sotto la propria responsabilità, a fornire al sostituto tutte le precisazioni necessarie alla corretta applicazione della disposizione.

2.2.9. Mance dei croupiers

La lettera i) prevede, infine, che non concorre alla formazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente il 25 per cento delle mance percepite dai croupiers, che sono state ricondotte tra i redditi di lavoro dipendente e non sono più comprese tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Si tratta, come è noto, delle mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco, direttamente o per effetto del riparto eseguito a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'azienda, in relazione all'attività di lavoro dipendente. In tal modo, viene confermato, anche dopo la nuova qualificazione reddituale, il particolare regime di determinazione della base imponibile relativa a tali mance, che resta fissato nel medesimo importo previsto dal comma 8 dell'articolo 48 nella precedente formulazione. Si tratta,

peraltro, dell'unica ipotesi in cui le mance sono assoggettate a tassazione per un importo ridotto.

2.3. Beni e servizi forniti al dipendente (fringe benefit)

2.3.1. Criteri generali

In attuazione di quanto previsto alla lettera c) della legge di delega, il comma 3 dell'articolo 48. nella nuova formulazione, stabilisce nel valore normale di cui all'art. 9 del TUIR, il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente (o al soggetto a questo equiparato e, cioè al pensionato, al cassaintegrato, etc.) o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, anche se non fiscalmente a carico, compreso il diritto di ottenerli da terzi. Tale criterio sostituisce il precedente che stabiliva, invece, la valutazione di detti beni e servizi sulla base del costo specifico sostenuto dal datore di lavoro. Relativamente alla locuzione "il diritto di ottenerli da terzi" si precisa che tale locuzione va posta in collegamento con il principio generale vigente in materia di reddito di lavoro dipendente in base al quale costituisce reddito della specie tutto ciò che il dipendente riceve, anche da soggetti terzi, in relazione al rapporto di lavoro. La fattispecie in esame si verifica, quindi, allorquando un terzo cede beni o presta servizi, compresi quelli di cui al successivo comma 4, a dipendenti di un datore di lavoro per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo o con il sottostante rapporto di lavoro sebbene non in forza di un accordo o di una convenzione che questi abbia con lui stipulato. E' opportuno ricordare che il comma 3 dell'articolo 9 del TUIR stabilisce che per valore normale, salvo quanto disposto dal

successivo comma 4 con riferimento alle azioni, obbligazioni e altri titoli, s'intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Dalla definizione di valore normale emerge che la quantificazione del valore normale del bene o servizio deve essere operata in modo diverso a seconda che gli stessi vengano ceduti o prestati dal produttore, dal grossista o dal dettagliante. Il secondo periodo del comma 3 del citato articolo 9 fissa parametri oggettivi per la determinazione del valore normale stabilendo che occorre fare riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni e i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti di uso. L'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 9 stabilisce una presunzione assoluta in base alla quale per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi, (ad esempio, le tariffe elettriche o quelle telefoniche) si fa riferimento ai provvedimenti in vigore. Il comma 4 dell'articolo 9 prevede, alle lettere a), b) e c), autonome regole di determinazione del valore normale con riferimento ai titoli e alle quote di partecipazione societarie. In particolare:

- la lettera a) stabilisce che per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, il valore normale è determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;
- la lettera b) si riferisce alle altre azioni, alle quote di società non azionarie e ai titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, e dispone che il loro valore normale è fissato in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente ovvero, per le società o enti di nuova

costituzione, in proporzione all'ammontare complessivo dei conferimenti;

- la lettera c) dispone che per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli compresi nelle precedenti lettere a) e b), il valore normale è determinato comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo. Si precisa che per mercati regolamentati s'intendono quelli la cui regolamentazione e disciplinata da apposite disposizioni normative (cfr. Istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi Modello 760).

In parziale deroga ai criteri contenuti nell'articolo 9 appena illustrato, per espressa previsione contenuta nel comma 3 dell'articolo 48, è stabilito che il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, gratuitamente o meno, è costituito dal prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni ai grossisti. Anche in questa ipotesi si dovrà fare riferimento ai listini dell'azienda, ovviamente soltanto quelli applicati nelle vendite ai grossisti, ma non si potrà tenere conto degli sconti d'uso. Dal tenore letterale della disposizione discende che la particolare previsione è applicabile soltanto ai dipendenti delle aziende che producono beni e che effettuano cessioni ai grossisti, o all'ingrosso e al dettaglio. Restano, quindi, esclusi da questa previsione i dipendenti di artisti o professionisti, quelli delle aziende che producono beni per la vendita soltanto al dettaglio, delle aziende che producono servizi e di quelle che effettuano soltanto commercializzazione dei beni. Si precisa che il reddito da assoggettare a tassazione è pari al valore normale soltanto se il bene è ceduto o il servizio è prestato gratuitamente (ciò vale anche nel caso dei beni prodotti dall'azienda e ceduti gratuitamente al dipendente), se, invece, per la cessione del bene (anche in caso di bene

prodotto dall'azienda e ceduto al dipendente) o la prestazione del servizio il dipendente corrisponde delle somme (con il sistema del versamento o della trattenuta), è necessario determinare il valore da assoggettare a tassazione sottraendo tali somme dal valore normale del bene o del servizio. Va precisato che delle somme in questione si potrà tener conto soltanto nel periodo d'imposta in cui sono effettivamente trattenute o versate dal dipendente. L'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 48 stabilisce che non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, se, complessivamente, di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a lire 500.000 e che se il valore in questione è superiore a detto limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito. Si tratta di una previsione di carattere generale applicabile senza dubbio anche con riferimento ai beni indicati nel successivo comma 4. Si precisa, inoltre, che la verifica che il valore sia non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a lire 500.000, va effettuata con riferimento agli importi tassabili in capo al percettore del reddito e, quindi, al netto di quanto il dipendente ha corrisposto (con il metodo del versamento o della trattenuta e comprensivo dell'eventuale IVA a carico del dipendente) per tutti i beni o servizi di cui ha fruito nello stesso periodo d'imposta, tenendo conto di tutti i redditi percepiti, anche se derivanti da altri rapporti di lavoro eventualmente intrattenuti nel corso dello stesso periodo d'imposta. In sede di applicazione delle ritenute di acconto il sostituto d'imposta terrà conto di tutti i valori che sono stati percepiti nel corso di rapporti intrattenuti con lui, nonché, se il dipendente ha chiesto di conguagliare altri redditi di lavoro dipendente o assimilati, dei valori percepiti nel corso di altri rapporti. E' opportuno chiarire, inoltre, che ai fini del calcolo del limite in questione, non devono essere considerate le erogazioni liberali di importo complessivamente non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000 concesse in occasione di festività o ricorrenze, di cui al

precedente paragrafo 2. E' appena il caso di precisare inoltre che, in sede di tassazione alla fonte del reddito di lavoro dipendente, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta nel periodo di paga in cui viene superata la predetta soglia di 500 mila lire e che se risulta chiaro che il valore, tenuto conto dell'intero periodo d'imposta, sarà complessivamente superiore al suddetto importo, deve effettuare la ritenuta fin dal primo periodo di paga.

2.3.2 Criteri speciali per alcuni beni

Il comma 4 individua alcuni dei beni e servizi che più frequentemente vengono concessi ai dipendenti, e cioè gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m) del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, i prestiti e gli immobili e per questi stabilisce speciali criteri di determinazione forfetaria dei valori da assoggettare a tassazione. Resta fermo il criterio del valore normale per le tipologie di beni e servizi diversi da quelli specificati nella disposizione in esame.

2.3.2.1. Veicoli

La lettera a) del comma 4 stabilisce che per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m) del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, per i motocicli e i ciclomotori che il datore di lavoro abbia assegnato ad uno specifico dipendente per espletare l'attività di lavoro e per i quali abbia consentito anche l'uso personale da parte dello stesso, ad esempio per recarsi al lavoro (uso promiscuo), concorre a formare il reddito di lavoro dipendente un ammontare pari al 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale

di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio, al netto di quanto trattenuto al dipendente o da questo corrisposto nello stesso periodo d'imposta in cambio della possibilità di utilizzare anche a fini personali il mezzo. Si tratta di una determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione del tutto forfetaria, che prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente. E' del tutto irrilevante, quindi, che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI, dovendosi comunque fare riferimento, ai fini della determinazione dell'importo da assumere a tassazione, al totale costo di percorrenza esposto nelle suddette tabelle. Si precisa che, qualora il modello di veicolo utilizzato promiscuamente dal dipendente non sia compreso tra quelli inclusi nelle tabelle in questione, l'importo da assoggettare a tassazione dovrà essere determinato prendendo a riferimento quello che per tutte le sue caratteristiche risulta più simile. Per espressa previsione normativa il costo chilometrico di esercizio è desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo. Rispetto alla disposizione già in vigore per il periodo d'imposta 1997, si segnala l'obbligo per l'ACI di elaborare e comunicare al Ministero delle finanze, entro il 30 novembre di ciascun anno, le tabelle relative alla percorrenza di 15 mila chilometri e quello successivo dello stesso Ministero di provvedere alla pubblicazione delle tabelle entro il 31 dicembre (quelle per il 1998 sono state pubblicate, con comunicato del Ministero delle Finanze nella Gazzetta Ufficiale n. 292 del 16 dicembre 1997), nonché la previsione che le tabelle pubblicate entro la predetta data del 31 dicembre, abbiano effetto per tutto il periodo

d'imposta successivo. In tal modo, il dipendente e il sostituto d'imposta conoscono con certezza, fin dall'inizio dell'anno, quale riferimento assumere per determinare l'ammontare che deve concorrere a tassazione. Va, peraltro, precisato che, tenuto conto della modifica del criterio di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente (come già precisato si e passati dal criterio del costo specifico a quello del valore normale) il 30 per cento della percorrenza di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali elaborate dall'ACI rappresenta il valore normale presunto dal legislatore per la possibilità concessa dal datore di lavoro di utilizzare detti beni in modo promiscuo e non più il costo specifico presunto. E' appena il caso di precisare che il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente. Si sottolinea, inoltre, che, poiché la percorrenza convenzionale utilizzata dal legislatore per determinare il valore del veicolo utilizzato in modo promiscuo è determinata su base annua, l'importo da far concorrere alla formazione del reddito, determinato come sopra specificato, deve essere ragguagliato al periodo dell'anno durante il quale al dipendente viene concesso l'uso promiscuo del veicolo, conteggiando il numero dei giorni per i quali il veicolo è assegnato, indipendentemente dal suo effettivo utilizzo. Si è già detto che se il dipendente corrisponde delle somme (con il metodo del versamento o della trattenuta) nello stesso periodo d'imposta, per la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo che il datore di lavoro gli ha concesso, tali somme devono essere sottratte dal valore del veicolo stabilito presuntivamente dal legislatore. Al riguardo si precisa che le predette somme devono essere computate al lordo dell'IVA.

Nel ribadire che la disposizione in esame si applica con riferimento ai veicoli aziendali utilizzati oltre che per esigenze di lavoro anche per uso privato, si precisa che qualora il veicolo sia concesso esclusivamente per l'uso personale o familiare del dipendente, ad esempio, soltanto per recarsi al lavoro e per gli ulteriori usi personali, ai fini della determinazione del valore normale del bene rimangono applicabili i criteri contenuti nell'articolo 9 del TUIR. Si ricorda, infine, che non concorre a formare il reddito del dipendente l'utilizzo di veicoli aziendali esclusivamente per l'effettuazione di trasferte.

2.3.2.2. Prestiti

La lettera b) del comma 4 prevede che in caso di concessione di prestiti direttamente o che i dipendenti hanno diritto di ottenere da terzi, si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. La disposizione si applica a tutte le forme di finanziamento comunque erogate dal datore di lavoro, indipendentemente dalla loro durata e dalla valuta utilizzata. La norma si applica, altresì, ai finanziamenti concessi da terzi con i quali il datore di lavoro abbia stipulato accordi o convenzioni, anche in assenza di oneri specifici da parte di quest'ultimo. Pertanto, e a titolo meramente esemplificativo, rientrano nell'ambito di questa previsione, i prestiti concessi sotto forma di scoperto di conto corrente, di mutuo ipotecario e di cessione dello stipendio, mentre ne restano esclusi le dilazioni di pagamento previste per beni ceduti o servizi prestati dal datore di lavoro. In merito alla determinazione forfettaria del predetto ammontare, occorre precisare che il tasso ufficiale di sconto da assumere come parametro fisso di riferimento è

quello vigente alla data in cui il contratto di mutuo è stato stipulato, a nulla rilevano le eventuali variazioni intervenute successivamente nella durata del prestito. L'importo da far concorrere nella formazione del reddito imponibile si determina effettuando la differenza tra gli interessi calcolati al suddetto tasso ufficiale di sconto e gli interessi calcolati al tasso effettivamente praticato sui prestiti e riducendo l'ammontare risultante della metà. L'importo così determinato deve essere assoggettato a tassazione alla fonte al momento del pagamento delle singole rate del prestito stabilite dal relativo piano di ammortamento. Per i prestiti in valuta estera, occorre mettere a confronto gli interessi calcolati al predetto tasso di sconto e quelli calcolati al tasso di interesse effettivamente praticato, effettuando la conversione in lire sulla base del rapporto di cambio vigente alla data di scadenza delle singole rate del prestito. In caso di prestiti a tasso variabile (caratterizzati da una variazione del tasso di interesse iniziale) il prelievo alla fonte deve essere effettuato, alle scadenze delle singole rate di ammortamento del prestito, tenendo conto anche delle variazioni subite dal tasso di interesse iniziale. Qualora, invece, il prestito venga concesso a tasso zero, il calcolo dell'importo da assoggettare a tassazione deve essere effettuato alle scadenze delle singole rate di ammortamento della quota capitale, secondo quanto già precisato. Nei casi di restituzione del capitale in un'unica soluzione oltre il periodo d'imposta, l'importo maturato va comunque assoggettato a tassazione in sede di conguaglio di fine anno. La stessa lettera b) precisa che questa modalità di determinazione dell'importo che concorre a formare il reddito di lavoro dipendente non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1° gennaio 1997, per i quali resta in vigore, ai fini della determinazione dell'importo che deve concorrere a formare il reddito di lavoro dipendente, il criterio del costo specifico. La disposizione non si applica, altresì. per i prestiti di durata inferiore ai dodici mesi concessi, a seguito di accordi aziendali,

dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni (sia pure non ancora autorizzata dall'INPS, fermo restando che è comunque necessaria la convalida, pure successiva da parte dello stesso istituto) o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172, che si ritiene possano essere inquadrati tra i sussidi di cui si è parlato al paragrafo 2.2.2.

2.3.2.3. Fabbricati

La lettera c) del comma 4 stabilisce che per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, indipendentemente dalla circostanza che il fabbricato sia di proprietà del datore di lavoro ovvero sia da questi acquisito in locazione anche finanziaria, l'importo da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente si determina effettuando la differenza tra la rendita catastale del fabbricato, aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore, e quanto corrisposto (mediante versamento o trattenuta) per il godimento del fabbricato stesso. In caso di fabbricati iscritti in catasto, ma privi di rendita attribuita perché non ancora censiti o perché rurali, ai fini della determinazione dell'importo da far concorrere a formare il reddito di lavoro dipendente si dovrà fare riferimento alla rendita presunta, determinata a norma dell'articolo 34, comma 4, del TUIR. Per espressa previsione normativa, la rendita catastale deve essere aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso non sostenute dall'utilizzatore, comprese le eventuali utenze pagate dal datore di lavoro invece che dall'utilizzatore del fabbricato, ad esempio, luce,

gas, telefono, tassa rifiuti solidi urbani, condominio, etc.. E' appena il caso di precisare che si tratta evidentemente di tutte le spese diverse da quelle considerate in sede di determinazione della rendita medesima. A tale proposito si precisa che in sede di determinazione delle tariffe d'estimo e delle rendite catastali si tiene conto delle seguenti spese: di ordinaria manutenzione, di assicurazione, di amministrazione del fabbricato, relative ai servizi comuni. Il criterio di determinazione in esame si rende applicabile per tutti i fabbricati per i quali sussiste l'obbligo di iscrizione al catasto, cioè per tutte le costruzioni stabilmente ancorate al suolo, a qualunque uso destinate, ad esempio, ad uso abitazione (categoria A) o commerciale e varia (categoria C). Pertanto, questo criterio di determinazione dell'importo da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente si renderà applicabile tanto nell'ipotesi in cui il datore di lavoro conceda in uso, comodato o locazione una unità immobiliare ad uso abitazione affinché, appunto, il dipendente vi abiti, quanto nell'ipotesi in cui il datore di lavoro conceda una unità immobiliare ad uso commerciale e vario affinché il dipendente ad esempio, vi custodisca l'autovettura propria o di proprietà dell'azienda, ma concessa in uso promiscuo al dipendente stesso. Analogo criterio dovrà essere utilizzato allorquando al dipendente venga consentito o richiesto, ad esempio, di utilizzare una unità immobiliare di categoria diversa dalla A quale abitazione propria, da solo o unitamente ad altri soggetti, ad esempio una soffitta, o una stanza nel retro di un negozio. Qualora l'unità immobiliare sia concessa in locazione, uso o comodato, a più dipendenti, l'importo, come sopra determinato, dovrà essere ripartito fra gli utilizzatori in parti uguali o in relazione alle parti di fabbricato a ciascuno assegnate se queste sono differenziate. In modo analogo si dovrà procedere nell'ipotesi in cui al dipendente venga concesso in locazione, uso o comodato una o più stanza in una unità immobiliare. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio

stesso, ad esempio, quello concesso al portiere di uno stabile o al custode di una azienda, dopo aver determinato l'importo che dovrebbe concorrere a formare il reddito di lavoro dipendente con le modalità sopra precisate, si deve assumere soltanto il 30 per cento di detto importo. Tale previsione di favore non riguarda le ipotesi in cui al dipendente è fatto soltanto obbligo di dimorare in una certa località.

Un criterio diverso è stabilito, invece, per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto, ad esempio, i fabbricati situati all'estero, per i quali il valore da far concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente è dato dalla differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto o trattenuto per il godimento del fabbricato; tale criterio si applica, senza alcuna riduzione, anche ai fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso. Ai fini dell'applicazione degli speciali criteri di determinazione dell'importo da far concorrere a tassazione per i fabbricati concessi in locazione, uso o comodato, previsti nella disposizione in esame, non è richiesto che l'attribuzione degli stessi discenda da un obbligo scaturente dal contratto collettivo nazionale di lavoro, da accordo o regolamento aziendale.

2.4. Trasferte, trasfertisti, indennità di volo e navigazione, indennità' ai messi notificatori, trasferimento

I commi 5, 6, e 7 rivedono, razionalizzandola, la disciplina delle trasferte e più in generale degli spostamenti del dipendente per motivi di lavoro. Le suddette disposizioni delineano in modo più preciso le diverse fattispecie che si possono verificare nella pratica e le disciplinano specificamente.

2.4.1 Trasferte

Il comma 5 del nuovo testo dell'articolo 48 del TUIR, stabilisce il trattamento fiscale delle indennità di trasferta erogate al lavoratore dipendente per la prestazione dell'attività lavorativa fuori dalla sede di lavoro e dei rimborsi di spese sostenute in occasione di dette trasferte. Come precisato in sede di commento all'articolo 46 del TUIR, il lavoratore dipendente è tenuto, tra l'altro, a svolgere la propria prestazione di lavoro nel luogo stabilito dal datore di lavoro, che è generalmente indicato nella lettera o contratto di assunzione. E', quindi, del tutto naturale che gli stessi contratti di lavoro, collettivi o individuali, prevedano la corresponsione di una indennità aggiuntiva allorquando il dipendente sia chiamato a svolgere una attività fuori della sede naturale in cui lo stesso è tenuto contrattualmente a svolgere la sua attività. L'individuazione della sede di lavoro è, ovviamente, rimessa alla libera decisione delle parti contrattuali, decisione sulla quale né il legislatore ne, tanto meno, l'Amministrazione finanziaria, hanno possibilità di intervenire, così come non è consentito sindacare le modalità di erogazione o gli importi dell'indennità all'uopo stabiliti. Il legislatore fiscale può e deve, invece, introdurre criteri di tassazione delle indennità, corrisposte in occasione di tali trasferte del dipendente, che siano coerenti con l'insieme delle disposizioni tributarie (ciò è stato riconosciuto legittimo in più occasioni anche dalla Corte Costituzionale). Per questo il legislatore ha differenziato il trattamento delle indennità di trasferta a seconda che le stesse siano o meno svolte nell'ambito del territorio comunale in cui è stabilita la sede di lavoro del dipendente, rilevabile, come gia precisato, dalla documentazione relativa all'assunzione,

stabilendo un trattamento di favore per le indennità percepite in occasione di trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro. E' opportuno precisare che la scelta legislativa circa il trattamento fiscale delle indennità di trasferta, e stata certamente influenzata dalla considerazione che per i lavoratori dipendenti è stata prevista contestualmente, da parte dello stesso legislatore, l'attribuzione di una specifica detrazione d'imposta (articolo 13 del TUIR) anche per tener conto degli oneri inerenti alla produzione del reddito. La nuova disciplina ricalca in linea di massima la precedente, e, quindi, conferma le scelte effettuate dal legislatore circa il trattamento di favore delle indennità corrisposte per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui è fissata la sede di lavoro, ma è più articolata e più idonea, fra l'altro, a chiarire espressamente, con l'inserimento dopo la parola "trasferte" del termine "missioni", che le relative disposizioni hanno valenza tanto per i lavoratori dipendenti del settore privato che per quelli del settore pubblico. Il quadro che ne risulta può essere così sintetizzato:

- trasferte nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro: viene confermato il precedente regime in base al quale le indennità e i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono integralmente a formare il reddito. Per quanto riguarda, invece, la documentazione che, provenendo dal vettore, legittima l'esclusione di tale rimborso di spesa dal concorso al reddito imponibile, si ritiene che, oltre alla documentazione rilasciata dal vettore (biglietti dell'autobus. ricevuta del taxi), sia necessario soltanto che dalla documentazione interna risulti in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro. E' opportuno ribadire che non assume alcuna rilevanza l'ampiezza del comune in cui il dipendente ha la sede di lavoro,

neppure nell'ipotesi in cui esista una legge che preveda la corresponsione di una indennità per coloro che si recano in missione fuori dalla sede di servizio in località distanti almeno 10 chilometri (cfr. legge 26 luglio 1978, n. 417). Alla stregua, infatti, della disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 48 concorrono a formare il reddito le indennità e i rimborsi spese per trasferte in località comprese nel territorio comunale, anche se più distanti di 10 Km dal centro abitato o dalla località in cui hanno sede l'ufficio o l'impianto, con la sola esclusione dei rimborsi delle spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, e non assume alcun rilievo la eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali, come le frazioni, dovendosi comunque aver riguardo al territorio comunale;

- trasferte fuori del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro: è possibile distinguere tre sistemi l'uno alternativo all'altro schematizzabili nel modo seguente:

1. indennità forfetaria: le indennità di trasferta sono escluse dall'imponibile fino all'importo di lire 90.000 al giorno, elevate a 150.000 per le trasferte all'estero. Si ricorda che gli importi della indennità che non devono essere assoggettati a tassazione erano già stati così elevati (90.000 e 150.000) rispetto ai precedenti (60.000 e 100.000) dall'art. 33, comma 3, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con effetto dalle trasferte iniziate successivamente alla data del 24 febbraio 1995. Va peraltro precisato che deve ritenersi superato il disposto del comma 5, dello stesso art. 33 nella parte in cui prevede che l'Amministrazione finanziaria può rivedere gli importi delle franchigie delle indennità di trasferta "indicati nel comma 4 dell'art. 48" (ora comma 5) con il D.P.C.M. previsto dall'art. 3, comma 2, del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154, con il quale vengono annualmente adeguate le detrazioni per carichi familiari dell'art. 12 e altre detrazioni dell'art. 13 del T.U.I.R. sulla

base dell'indice ISTAT. Come si vedrà in seguito, nell'articolo 48 è stato inserito un nuovo comma, in base al quale l'Amministrazione finanziaria puo, in presenza di alcune condizioni, aggiornare gli importi che secondo il nuovo articolo 48 non concorrono a formare il reddito. Questa nuova previsione supera la precedente, che potrà eventualmente essere applicata soltanto per adeguare i limiti fissati dalla stessa legge n. 85 del 1995 ai fini della deducibilità, nella determinazione del reddito del datore di lavoro, delle spese di vitto e alloggio relative alle trasferte dei dipendenti. La quota di indennità che non concorre a formare il reddito non subisce alcuna riduzione in relazione alla durata della trasferta e, pertanto, anche nell'ipotesi di trasferta inferiore a 24 ore o, più in generale, di trasferta che per la sua durata non comporti alcun pernottamento fuori sede, la quota di franchigia esente resta fissata a lire 90.000 al giorno per le trasferte in Italia e a lire 150.000 al giorno per quelle all'estero. I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione, mentre restano assoggettati a tassazione tutti i rimborsi di spesa, anche se analiticamente documentati, corrisposti in aggiunta all'indennità di trasferta (salvo quanto precisato nel prosieguo per l'ipotesi del rimborso misto);

2. rimborso misto: nel caso venga corrisposta, unitamente al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio anche un'indennità di trasferta, le franchigie di 90 e 150 mila lire sono ridotte (ed è questa, dunque, l'unica ipotesi in cui le franchigie di esenzione sono ridotte, cioe in presenza di rimborsi di tipo misto). In particolare, la quota esente è ridotta di un terzo in caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto, nonché nei casi di alloggio o di vitto fornito gratuitamente e di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che

di quelle di vitto o di vitto e alloggio forniti gratuitamente. I rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto non concorrono comunque a formare il reddito quando siano effettuati sulla base di idonea documentazione, mentre ogni altro eventuale rimborso di spese (ulteriori rispetto a vitto, alloggio, viaggio e trasporto) è assoggettato interamente a tassazione;

3. <u>rimborso analitico:</u> i rimborsi analitici delle spese di vitto e alloggio, quelli delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto, non concorrono a formare il reddito. E', inoltre, escluso da imposizione il rimborso di altre spese (ulteriori rispetto a quelle di viaggio, trasporto, vitto e alloggio, ad esempio, la lavanderia, il telefono, il parcheggio, le mance, etc.), anche non documentabili, se analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino ad un importo di lire 30.000 al giorno, elevato a 50.000 per le trasferte all'estero. L'eventuale corresponsione, in aggiunta al rimborso analitico, di una indennità, indipendentemente dall'importo, concorre interamente a formare il reddito di lavoro dipendente.

Come è agevole rilevare, la nuova disciplina rende quasi irrilevante la scelta tra il sistema di rimborso misto e quello analitico, in quanto una volta rimborsate le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, possono essere corrisposte, in esenzione da imposte, soltanto lire 30.000 da attribuire o quale indennità (quindi, prescindendo dal sostenimento di altre spese) o quali ulteriori spese, anche non documentabili, ma comunque analiticamente attestate dal dipendente. E' opportuno precisare, tuttavia, che la scelta per uno dei sistemi sopra esposti va fatta con riferimento all'intera trasferta. Non è consentito, pertanto, nell'ambito di una stessa trasferta adottare criteri diversi per le singole giornate comprese nel periodo in cui il dipendente si trova fuori dalla sede di lavoro. Per quanto riguarda la documentazione del

viaggio e trasporto, mentre le spese per i viaggi compiuti con mezzi pubblici (ferrovie, aerei, ecc.) sono direttamente documentabili mediante l'esibizione da parte del dipendente dei relativi biglietti, quelle per i viaggi compiuti con propri mezzi devono essere determinate dallo stesso datore di lavoro sulla base di elementi concordanti, sia diretti che indiretti.

Relativamente all'indennità chilometrica per le trasferte fuori del comune dove il dipendente ha la sede di lavoro, si precisa che, al fine di consentire l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente dell'indennità chilometrica, non è necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza e al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. E', invece, necessario che, in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità sia determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro.

Va, inoltre, precisato che, in merito al trattamento di missione corrisposto ai dipendenti del settore pubblico, la disciplina di carattere generale riguardante il trattamento economico di missione, prevede che la corresponsione di detta indennità si ha quando il dipendente è incaricato di svolgere temporaneamente un servizio fuori della sua abituale sede d'ufficio. La temporaneità è riferita ad una esigenza di servizio di carattere transitorio, dato che per esigenze permanenti non si fa ovviamente ricorso all'istituto della missione ma a quello del trasferimento. Sempre il medesimo ordinamento detta la disciplina in concreto applicabile nel caso della trasferta, individuando, ad esempio, la distanza chilometrica minima, l'orario minimo impiegato (incluso il viaggio) ed altri aspetti di vario genere che devono sussistere nella fattispecie.

Un certo rilievo presenta anche la durata massima della missione ed il criterio in base al quale la stessa deve essere computata, atteso che in tal modo si viene a stabilire se ed in quale misura debba essere corrisposta l'indennità di missione.

Lo schema di fondo di questa particolare disciplina è fornito dall'art. 1 della legge 18 dicembre 1973, n. 836, come integrato dall'art. 1 del D.P.R. 16 gennaio 1978, n. 513, nonché dalla legge 26 luglio 1978, n. 417. Dalla lettura congiunta di questi articoli si desume che:

a) la missione eseguita, anche saltuariamente, in una stessa località, non può mai superare i 240 giorni (è il concetto di "missione unica e continuativa ");

b) l'interruzione per un periodo superiore a 60 giorni fa venir meno la missione continuativa;

c) le interruzioni dovute a motivi diversi da quelli di servizio (compresi i periodi di aspettativa, di congedo ordinario e straordinario) non si computano ai fini della durata e del rinnovo della missione.

Sulla base di questa disciplina, è stato agevolmente concluso che, all'eventuale attribuzione di trattamenti economici di missione continuativa protrattasi per un periodo superiore ai 240 giorni non puo applicarsi il particolare trattamento fiscale previsto per i casi di trasferta (detassazione dell'indennità forfetaria fino a lire 90.000 giornaliere) perché dopo 240 giorni - come sopra calcolati - la percezione sotto qualsiasi forma della relativa indennità non è correlabile ad una temporaneità della trasferta e, conseguentemente, le somme eventualmente corrisposte a titolo di indennità di missione sono, fin dall'inizio, soggette a tassazione secondo i criteri previsti per le normali voci retributive, sempreché non ricorrano i presupposti per una diversa qualificazione e, cioe quali indennità di trasferimento (se, invece, una trasferta occasionale si trasforma in un trasferimento, per le indennità corrisposte per i giorni di

trasferta compiuti prima dell'avvenuto trasferimento si renderà applicabile la specifica disciplina prevista per le indennità di trasferta). Una analoga disposizione di legge non è prevista per i dipendenti del settore privato, ai quali, quindi, la suddetta disciplina non è immediatamente applicabile, anche perché in questo settore il contratto collettivo nazionale di lavoro e lo stesso contratto individuale di lavoro assumono un ruolo assai rilevante. Si può ritenere tuttavia, che la stessa possa essere di ausilio allorquando si renda necessario stabilire se la corresponsione di indennità di trasferta per un periodo particolarmente lungo non nasconda, invece, una diversa fattispecie, come, ad esempio un trasferimento. E' comunque indispensabile evitare l'assunzione di criteri generalizzati e procedere all'esame della singola fattispecie poiché a seconda dell'attività di lavoro può essere giustificato un periodo più o meno lungo di trasferta. Ad esempio, nel settore dell'edilizia è lecito pensare che il dipendente in trasferta presso un cantiere vi permanga fino alla fine dei lavori, e, quindi, anche per un periodo superiore a 240 giorni. Va, infine, precisato che l'art 1 della legge 25 marzo 1986, n. 80 estende la disciplina prevista dall'articolo 48 del TUIR per le trasferte dei lavoratori dipendenti, alle indennità di trasferta, al netto delle relative spese di vitto, alloggio e viaggio documentate o delle indennità chilometriche, e i rimborsi forfetari di spese, corrisposti ai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica in manifestazioni sportive organizzate e svolte sotto il controllo del Comitato Olimpico Nazionale Italiano, delle federazioni Sportive nazionali, dei rispettivi organismi internazionali, nonché degli enti ed associazioni di cui all'articolo 31 del D.P.R. 2 agosto 1974, n. 530. Le stesse disposizioni, si applicano ai soggetti che effettuano prestazioni a titolo gratuito, preposti, secondo l'ordinamento sportivo, a realizzare lo svolgimento delle manifestazioni sportive e ad assicurarne la regolarità, quali i giudici di gara, i giudici di linea, i commissari di campo, i cronometristi, il personale addetto

ai controlli, il personale sanitario, ecc.. L'applicabilità del regime previsto dall'articolo 48 riguarda sia le indennità corrisposte per le trasferte relative allo svolgimento delle manifestazioni sportive vere e proprie, sia quelle corrisposte per le trasferte necessarie agli allenamenti preparatori delle manifestazioni stesse. Tale disposizione deve ritenersi ancora in vigore, benché non richiamata, ciò in quanto le indennità e i rimborsi in questione sono qualificati redditi diversi dall'articolo 81, comma 1, lettera m), del TUIR e, quindi, la disposizione non può ritenersi tacitamente soppressa dall'articolo 9, comma 3, del decreto legislativo in esame, che stabilisce, invece, l'abrogazione di tutte le disposizioni che dettano regole di determinazione dei redditi di lavoro dipendente e che non sono contenute nei corrispondenti riformulati articoli del TUIR.

2.4.2 Indennità e maggiorazioni di retribuzione ai "trasfertisti"

Il comma 6 dell'articolo 48 del TUIR stabilisce il trattamento fiscale delle indennità e delle maggiorazioni di retribuzione corrisposte ai cosiddetti "trasfertisti". Si tratta di quei lavoratori tenuti per contratto all'espletamento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, ai quali, in funzione delle modalità di svolgimento dell'attività, vengono attribuite delle somme non in relazione ad una specifica "trasferta" (quest'ultimo istituto presuppone che il lavoratore, più o meno occasionalmente, venga destinato a svolgere un'attività fuori della propria sede di lavoro). Si è visto nel paragrafo precedente che il lavoratore dipendente è tenuto a prestare la sua attività nel luogo indicato dal datore di lavoro e che la sede di lavoro è rilevabile dal contratto o dalla lettera di assunzione. E' stato, poi, sottolineato come il legislatore fiscale, coerentemente con i criteri generali vigenti nell'ordinamento fiscale, abbia

stabilito un regime differenziato di tassazione delle indennità di trasferta, a seconda che le stesse siano svolte all'interno o all'esterno del territorio comunale in cui il dipendente ha la sede di lavoro e come tale criterio differenziato, ritenuto legittimo anche dalla Corte Costituzionale, sia giustificato tra l'altro dalla circostanza che al lavoratore dipendente viene riconosciuta una specifica detrazione d'imposta, a fronte anche delle spese di produzione del reddito. In virtù di questo, tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro, compresi i rimborsi di spese, sono assoggettati integralmente a tassazione, salvo le tassative deroghe contenute nello stesso articolo 48. Il comma 6 contiene una deroga al principio dell'integrale tassazione di tutto ciò che il dipendente riceve, che è assolutamente nuova rispetto alla precedente disciplina del reddito di lavoro dipendente, che consiste nella riduzione del 50% della base imponibile delle indennità e delle maggiorazioni di retribuzioni che vengono attribuite ad alcuni lavoratori dipendenti proprio in funzione delle particolari caratteristiche dell'attività di lavoro. Si devono comprendere nell'ambito di questa disposizione tutti quei soggetti ai quali viene attribuita una indennità, chiamata o meno di trasferta, ovvero una maggiorazione di retribuzione, che in realtà non è precisamente legata alla trasferta poiché è attribuita, per contratto, per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove si è svolta la trasferta. E' irrilevante, ai fini della tassazione, cercare le motivazioni di detta decisione contrattuale, se cioè dipenda da una volontà delle parti di semplificare le modalità di calcolo della retribuzione, trattandosi comunque di soggetti che per l'attività svolta sono di frequente in trasferta, ovvero se dipenda dal fatto che si tratta di soggetti il cui contratto o lettera di assunzione non prevede affatto una sede di lavoro predeterminata, cosicché non è possibile individuare quando il dipendente sia in trasferta, né, tanto meno, se è in trasferta all'interno del territorio comunale o all'esterno del

territorio stesso. In queste ipotesi, cioè quando l'indennità o la maggiorazione di retribuzione è attribuita con carattere continuativo e senza alcun controllo circa l'effettuazione o meno di prestazioni in trasferta o del luogo di trasferta (e, in assenza di specifiche disposizioni agevolative, il legislatore avrebbe dovuto prevedere l'integrale tassazione), tenuto conto, evidentemente, delle particolari modalità di svolgimento della prestazione stessa e delle esigenze di semplificazione, e stata prevista una riduzione al 50 per cento della base imponibile. E' appena il caso di precisare che, in linea di principio, per i soggetti cui si rende applicabile questa disposizione non dovrebbe mai verificarsi anche l'ipotesi della trasferta vera e propria, tuttavia, ove, con riferimento ad uno o più specifici incarichi, ricorrano tutte le condizioni previste dal precedente comma 5, il lavoratore dipendente avrà diritto, per le indennità e i rimborsi spese riferibili a quegli incarichi, al trattamento previsto per le indennità di trasferta. In questa disposizione, infatti, il legislatore non ha espressamente escluso la possibilità di applicare, laddove ne ricorrano i presupposti, anche la specifica disciplina prevista per le indennità di trasferta, come, invece, ha stabilito a proposito delle indennità di trasferimento (cfr. paragrafo 2.4.4.). Al fine di evitare pericolosi fenomeni elusivi è stata, altresì, prevista la possibilità di stabilire, con apposito decreto del Ministro delle finanze, di concerto con quello del lavoro e della previdenza sociale, categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della disposizione in questione

2.4.3. Indennità di volo e indennità ai messi notificatori

Lo stesso comma 6 dell'articolo 48 stabilisce il medesimo trattamento previsto per le indennità e le maggiorazioni di retribuzioni corrisposte ai "trasfertisti", anche per le indennità

di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo e per le indennità corrisposte ai messi notificatori. Pertanto, anche per queste indennità viene riconosciuta una riduzione del 50 per cento della base imponibile. Per le indennità di navigazione e volo la riduzione e inferiore a quella del 60 per cento prevista dal comma 5 della precedente formulazione dell'articolo 48 e, peraltro, a seguito dell'unificazione, ha effetto anche a fini previdenziali; si ricorda che le indennità in questione, prima dell'unificazione, erano integralmente assoggettate a contribuzione. Va rilevato che la previsione della riduzione della base imponibile delle indennità di volo e navigazione non riguarda soltanto le indennità di volo e quelle di cui al codice della navigazione, già esonerate in base all'art. 6 del D.P.R. 5 aprile 1978, n. 131, ma tutte le indennità di volo e le indennità di navigazione (di ogni tipo e, quindi, percepite da dipendenti pubblici o privati, o dal personale militare e tecnico del registro Aeronautico Italiano compresa la panatica dei marittimi imbarcati). Va ribadito che la percezione dell'indennità di imbarco è legata all'effettiva prestazione del servizio sui mezzi navali atti alla navigazione e l'indennità non può competere al personale collocato a riposo. Relativamente a detti soggetti, non si è in presenza di indennità di imbarco, bensì di una valutazione dei periodi di servizio nei quali le indennità stesse sono state percepite ai fini del calcolo del trattamento di quiescenza spettante al personale a riposo che durante la propria carriera ha trascorso periodi in posizione di imbarco; pertanto non è possibile applicare il comma 6 dell'articolo 48. La disposizione in esame, è, invece, applicabile a tutte le indennità sia del settore marittimo che del settore aereo, tanto se previste dalla legge quanto se previste dai contratti collettivi di lavoro, che premiano l'effettivo imbarco, con lo svolgimento delle funzioni connesse.

Per quanto riguarda, invece, le indennità di cui all'articolo 133 del D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229, corrisposte ai messi notificatori, la previsione dell'assoggettamento a tassazione nella misura del 50 per cento è del tutto innovativa e di favore, atteso che fino ad oggi le stesse concorrevano integralmente a formare il reddito imponibile. La stessa Corte di Cassazione, (Sez. I civ. del 9 maggio 1991, sentenza n. 5197) aveva precisato che l'indennità attribuita agli Ufficiali giudiziari per il servizio di notifica era tassabile ai fini dell'IRPEF in quanto "all'ufficiale giudiziario compete la predetta indennità non per ogni uscita dall'edificio ove l'ufficio ha sede, ma per ogni atto che compie fuori dall'edificio predetto; ed è chiaro, allora, che se è prevista una pluralità di introiti (corrispondenti al numero di atti) anche a fronte di una spesa unica, si è in tema di indennità di tipo retributivo, non di rimborso spese." La stessa Corte aveva osservato che la circostanza che l'indennità in questione fosse comprensiva anche del rimborso spese non legittimava la conclusione dell'intassabilità, in quanto il legislatore fiscale, nell'art. 48 del TUIR, non dettava in questo caso i criteri per stabilire quale parte dell'indennità dovesse essere considerata tassabile e quale, invece, fosse esclusa. In senso conforme, si era espresso anche lo scrivente. La questione risulta ora definitivamente risolta in quanto, appunto, per le indennità corrisposte ai messi notificatori, è stata stabilita, a decorrere dal 1° gennaio 1998, una riduzione al 50 per cento dell'importo da assoggettare a tassazione. E' appena il caso di ribadire, invece, che la tassa del dieci per cento dovuta sui proventi degli ufficiali giudiziari e loro aiutanti ai sensi dell'articolo 154 del medesimo decreto presidenziale n. 1229 del 1959 , mentre resta esclusa dalla base imponibile ai fini dell'applicazione della ritenuta alla fonte, non può essere considerata come acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dagli ufficiali giudiziari.

2.4.4. Indennità di trasferimento, di prima sistemazione ed equipollenti

Il comma 7 dell'articolo 48 fissa uno speciale regime per le somme corrisposte in occasione del trasferimento della sede di lavoro del dipendente. Infatti, al fine di tener conto delle reali esigenze dei lavoratori trasferiti e per evitare che fattispecie di tal genere vengano fatte confluire nell'ambito della disciplina delle trasferte, e stato disposto che le indennità di trasferimento ed equipollenti, fruiscono di un abbattimento al 50% della base imponibile. L'importo escluso da tassazione non può superare un importo massimo che è diversificato a seconda che il trasferimento avvenga all'interno del territorio nazionale o dal territorio nazionale all'estero e viceversa o estero su estero, rispettivamente, 3 milioni per il territorio nazionale e 9 milioni per quelli con l'estero (12 milioni se nello stesso anno il dipendente subisce un trasferimento all'estero e uno in Italia). Contestualmente, è stato espressamente previsto che tale trattamento di favore non può essere riconosciuto che per il primo anno, intendendosi per anno un periodo di 365 decorrente dalla data del trasferimento. Al riguardo va precisato che una volta fissato l'importo della indennità e la relativa quota esente, la materiale erogazione può anche avvenire in più periodi d'imposta se ciò è più agevole per la parti. Così, ad esempio, se per il trasferimento avvenuto nel territorio nazionale è stata stabilita una indennità di lire 10 milioni, la quota teoricamente esente dovrebbe essere di lire 5 milioni, ma poiché superiore all'importo massimo esentabile, la detta quota esente va ridotta a lire 3 milioni. Supponendo che l'indennità, per esigenze di liquidità del datore di lavoro, venga corrisposta in due rate, la prima nell'anno di trasferimento, pari a lire 2 milioni, e la seconda, pari a lire 7 milioni l'anno successivo, nel primo anno tutto l'importo erogato sarà escluso da tassazione e nel secondo anno sarà esentato il primo dei sette milioni corrisposti.

La disposizione stabilisce anche che il rimborso di talune spese da parte del datore di lavoro, in aggiunta alla corresponsione dell'indennità, se analiticamente documentate, non costituisce reddito imponibile. Si tratta soltanto di:

1. spese di viaggio, anche per i familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12 del TUIR, e di trasporto delle cose, strettamente collegate al trasferimento. Non vi rientrano i successivi viaggi che il dipendente nel corso dell'anno faccia, ad esempio, per visitare la famiglia che non si è trasferita con lui;
2. spese ed oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro.

Va, infine, precisato che la disposizione non subordina il trattamento di favore previsto per tali indennità a circostanze particolari che originano il trasferimento della sede di lavoro, né al trasferimento della residenza anagrafica. Si deve ritenere, pertanto, che lo stesso possa essere applicato anche nell'ipotesi in cui la corresponsione di indennità di prima sistemazione o equipollente avvenga in occasione di un trasferimento a richiesta del dipendente, così come se, invece, il trasferimento è dovuto ad una assegnazione del dipendente ad una sede diversa da quella originaria in relazione al trasferimento in altro comune del datore di lavoro stesso ovvero di parte dei propri uffici.

2.5. Assegni di sede e altre indennità per servizi prestati all'estero

Il comma 8 dell'articolo 48 del TUIR conferma, con alcune novità, l'attuale regime degli assegni di sede e delle altre indennità percepite per servizi prestati all'estero, contenuto nel comma 5 dell'articolo 48 nella precedente formulazione. In particolare, è stata elevata la base

imponibile di dette indennità e assegni dal 40% al 50%; è stato confermato che se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle Amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad essa collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento; è stato espressamente precisato che qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. Inoltre, come già rilevato, non è più contenuta in questo comma la previsione relativa alle indennità di volo e di navigazione, che, invece, è stata trasferita nel precedente comma 7. Infine, va osservato, che è stato, espressamente previsto che l'applicazione di questa disposizione esclude la possibilità di fruire per la medesima fattispecie della disciplina delle trasferte. In pratica, il lavoratore dipendente non puo fruire contemporaneamente delle due previsioni agevolative. La precisazione potrebbe risultare priva di effettivo contenuto atteso che si tratta di due ipotesi diverse: nelle trasferte lo spostamento è del tutto momentaneo ed è collegato allo svolgimento di uno specifico incarico, l'assegno di sede e le indennità per i servizi prestati all'estero sono, invece, collegati ad un trasferimento, sia pure a tempo determinato, della sede di lavoro del dipendente.

La disposizione in esame pone dei difficili problemi interpretativi a causa della previsione esonerativa contenuta nell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR. Si ricorda che, in base alla norma da ultimo citata, non concorrono a formare il reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto e, quindi, la disposizione contenuta nel comma 8 (nella precedente disciplina era il comma 5) dell'articolo 48 non può che avere carattere residuale, in quanto in primo luogo si deve verificare se per caso non ricorrono le condizioni previste nell'articolo 3 citato e soltanto dopo

si puo considerare se spetti la riduzione della base imponibile prevista dall'articolo 48. Il decreto legislativo in commento ha disposto la soppressione dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR; tuttavia, per espressa previsione normativa, la disposta soppressione è stata differita al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2000. Pertanto, fino a tale data l'articolo 48, comma 8, continuerà ad avere carattere residuale, per estendere successivamente il suo ambito applicativo anche alle ipotesi di redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Sulla base della legislazione vigente al primo gennaio 1998, si deve ritenere che la norma in esame abbia riguardo all'espletamento di attività di lavoro dipendente all'estero da parte dei cittadini italiani, o comunque di soggetti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente (altrimenti mancherebbe il presupposto per la soggezione all'imposizione italiana), e per motivi diversi dalla semplice trasferta all'estero, che è regolata dal comma 5 dell'art. 48 del TUIR. Cioè ha riguardo a soggetti che si considerano residenti in Italia ai sensi del secondo comma dell'art. 2 del TUIR e che non prestano all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto la propria attività di lavoro dipendente, nel qual caso i relativi redditi sarebbero esclusi dalla base imponibile in forza di quanto disposto dall'art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR.

Da ciò consegue che la disposizione in esame si rende applicabile solo alle seguenti categorie di soggetti:

1) prestatori di lavoro dipendente del settore privato residenti in Italia in base all'articolo 2 del TUIR che, non in base a trasferta, svolgono la loro attività all'estero in via non continuativa e non come oggetto esclusivo del rapporto;

2) cittadini italiani che si trovano all'estero per prestarvi servizio nell'interesse di pubbliche amministrazioni e altri enti pubblici non economici e che istituzionalmente non svolgono all'estero l'attività stessa in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Come precisato anche in passato si ritiene che rientri nell'ipotesi del comma 8 dell'art. 48, sia l'assegno di confine in valuta estera corrisposto ai sensi della legge 28 dicembre 1989, n. 425, che le indennità di servizio all'estero spettanti al personale di cui alla legge 27 dicembre 1973, n. 838.

Va osservato, infine, che, per effetto del comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo in esame, dall'entrata in vigore del decreto legislativo stesso, cessano di avere vigore tutte le disposizioni concernenti la determinazione dei redditi di lavoro dipendente non contenute nel TUIR, e, quindi, ad esempio, anche quelle di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, relative al personale in servizio all'estero in qualità di dipendente statale o di enti o istituti ai sensi degli articoli 152 e seguenti del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 18 e successive modificazioni.

2.6. Rivalutazione degli importi che non concorrono a formare il reddito

Il comma 9 dell'articolo 3 del decreto legislativo in commento, ha previsto una indicizzazione degli ammontari degli importi che non concorrono a formare il reddito. Al riguardo si ritiene che la disposizione abbia un contenuto assai ampio e che nella locuzione siano compresi tutti gli ammontari che, a qualunque titolo, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. Vi rientrano, pertanto, a titolo di esempio, l'importo massimo delle erogazioni liberali, quello dei contributi sanitari e per previdenza complementare, quello delle prestazioni sostitutive del servizio di mensa, quello del valore dei beni ceduti e dei

servizi prestati al dipendente, la franchigia delle indennità di trasferta, etc.. La rivalutazione degli importi può essere deliberata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati relativo al periodo di dodici mesi che termina il 31 agosto supera il 2 per cento rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno 1998. L'anno 1998, cioè l'anno di entrata in vigore della nuova disciplina, resta, quindi, il punto di riferimento fisso che dovrà essere tenuto in considerazione nell'ipotesi in cui s'intenda verificare se sussistono le condizioni per procedere alla rivalutazione degli ammontari degli importi che non concorrono a formare il reddito.

2.7. Circolari e risoluzioni confermate

Restano confermate:

- la voce di Appendice delle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi intitolata: "Stipendi e pensioni prodotti all'estero.";
- la voce di Appendice delle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi intitolata: "Redditi esenti e rendite che non costituiscono reddito;
- la risoluzione n 8/937 del 30 agosto 1977, con la quale è stata ritenuta non equiparabile all'indennità di trasferta la cosiddetta indennità di comando di cui all'art. 8 del D.Lgs. 7 giugno 1949, n 320, corrisposta al personale dei ruoli centrali delle amministrazioni dello Stato destinato a prestare servizio fuori della Capitale;
- la circolare n. 27 del 3 luglio 1986 e la risoluzione n. 65/E del 4 maggio 1996 con le quali, rispettivamente, è stata illustrata la disciplina concernente i rimborsi spese degli sportivi

dilettanti ed è stata precisato che l'applicabilità del regime previsto dall'articolo dell'articolo 48 del TUIR riguarda sia le indennità corrisposte per le trasferte relative allo svolgimento delle manifestazioni sportive vere e proprie, sia a quelle corrisposte per le trasferte necessarie agli allenamenti preparatori delle manifestazioni stesse.

- la risoluzione n. 8/1201 del 9 giugno 1979, con la quale è stato chiarito che il trattamento agevolativo previsto ai fini della tassazione delle indennità di volo e di navigazione, si applica anche alle indennità di volo e di aeronavigazione corrisposte al personale militare;
- la risoluzione n. 8/572 del 26 aprile 1988 con la quale è stata esclusa la possibilità di applicare il particolare regime di favore delle indennità di volo e navigazione anche alle maggiori somme corrisposte al personale militare in quiescenza per effetto della valenza a fini pensionistici delle indennità della specie percepite in costanza di rapporto;
- la risoluzione n. 8/1740 del 27 gennaio 1988 (salvo che per quanto riguarda la misura della parte esente da imposizione) con la quale è stato chiarito che tra le indennità cui si rende applicabile il regime previsto per le indennità di volo è compresa l'indennità di imbarco corrisposta ai militari in servizio attivo sui mezzi navali;
- le risoluzioni prot. n. 10/892 del 1° luglio 1974 e 10/1209 del 22 luglio 1974 con le quali è stata riconosciuta la tassabilità delle somme integrative della retribuzione derivanti da transazioni intervenute dinanzi al giudice del lavoro;
- le circolari n. 4 (prot. n. 8/1584) dell'8 febbraio 1984 e n. 12 (prot. n. 8/311) del 7 maggio 1990 con le quali, è stata ribadita la tassabilità dell'indennità integrativa speciale corrisposta ai pubblici dipendenti;

- la circolare n.31 (prot. n. 8/822) del 30 ottobre 1992, con la quale è stato recepito il parere del Consiglio di Stato del 14 aprile 1992, n. 340/1992 in merito alla tassabilità dell'indennità per ferie non godute;

- la circolare n. 95 (prot. n. 8/1053) del 18 ottobre 1977 e la risoluzione prot. N.8/777 del 27 marzo 1979 con le quali è stato illustrato l'ambito applicativo dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR, concernenti i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. I chiarimenti in essa contenuti avranno effetto fino al 31 dicembre 2000, data da cui decorre la soppressione della disposizione agevolativa;

- la risoluzione n. 12/1197, del 30 luglio 1990, con la quale è stata confermata la non imponibilità delle retribuzioni corrisposte ai marittimi italiani imbarcati su navi che abitualmente operano fuori del territorio nazionale.

3. RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

L'articolo 7, comma 1, lettera d) del decreto legislativo in commento, sostituisce l'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente le ritenute sui redditi di lavoro dipendente.

3.1. Soggetti obbligati ad effettuare le ritenute

L'articolo 23 del citato D.P.R., ai commi 1 e 5 individua i soggetti tenuti ad effettuare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti sui redditi di lavoro dipendente loro corrisposti.

Tali soggetti sono:

1) gli enti e le società di cui all'articolo 87, comma 1, del TUIR, e cioè:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

b)gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. Si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia.

Tra gli enti diversi dalle società di cui alle lettere b) e c), si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli articoli 22 e 23 della legge 8 giugno 1990, n. 142 e le altre organizzazioni non appartenenti a altri soggetti. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR;

2) le società e le associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR, e cioè:

- le società semplici;

- le società in nome collettivo;

- le società in accomandita semplice;

- le società di armamento;

- le società di fatto;

- le società o associazioni fra artisti e professionisti per l'esercizio in forma associata dell'arte o professione;

3) le persone fisiche che esercitano attività da cui derivano redditi d'impresa (imprese commerciali) ai sensi dell'articolo 51 del TUIR o imprese agricole per i redditi corrisposti nell'esercizio dell'attività;

4) le persone fisiche che esercitano arti e professioni ai sensi dell'articolo 49 del TUIR quando corrispondono redditi di lavoro dipendente (somme e valori di cui all'articolo 48 del TUIR) deducibili ai fini della determinazione del loro reddito di lavoro autonomo.

E' opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, soggetto obbligato ad effettuare le ritenute previste nel Titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 è anche il Gruppo europeo di interesse economico (GEIE), il quale è anche tenuto a presentare la dichiarazione in qualità di sostituto d'imposta.

Va sottolineato, infine, che il disegno di legge collegato alla finanziaria del 1998, in corso di approvazione, contiene una disposizione modificativa del testo dell'articolo 23 in discorso, volta ad inserire nel comma 1 anche gli esercenti arti e professioni, con conseguente soppressione del comma 5, e i condomini. Per effetto di questa modifica dal primo gennaio 1998 i condomini acquisteranno la qualifica di sostituti d'imposta, della quale erano privi, mentre gli esercenti arti e professioni, che, come sopra precisato, rivestivano tale qualifica soltanto con riferimento ai redditi di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del proprio reddito, acquisteranno la qualifica di sostituti d'imposta in maniera piena e così saranno tenuti ad effettuare le ritenute anche sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eventualmente corrisposti, nonché, per effetto del richiamo contenuto nell'articolo 25 dello stesso decreto ai soggetti del comma 1 dell'articolo 23, anche con riferimento ai compensi di lavoro autonomo corrisposti ad altri professionisti o ai collaboratori coordinati e continuativi.

3.2 Somme e valori soggetti a ritenuta di acconto

Si è già detto che i sostituti d'imposta come sopra individuati devono effettuare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente loro corrisposti. E' ora opportuno porre in rilievo che sulla base delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 23 del D.P.R. n. 600, i sostituti d'imposta saranno tenuti ad effettuare la ritenuta di acconto ogni qual volta corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 del TUIR. A tale riguardo va sottolineato come, rispetto alla precedente formulazione dell'articolo 23, l'obbligo di effettuare la predetta ritenuta sia stato previsto per la corresponsione di somme e valori di cui all'articolo 48 del TUIR e non più soltanto per quella di "compensi e altre somme di cui all'articolo 46 dello stesso decreto per prestazioni di lavoro dipendente" e che è stato eliminato ogni riferimento alla circostanza che il percipiente assuma la qualifica di dipendente dello stesso sostituto che corrisponde le somme e i valori. In pratica, non è più previsto, ai fini dell'applicazione della ritenuta di acconto, la contemporanea sussistenza dei due presupposti prima richiesti: il soggetto erogante doveva rivestire la qualifica di sostituto di imposta; le somme e i valori dovevano essere corrisposti in funzione di una prestazione di lavoro dipendente. In tal modo, tenuto conto, che l'articolo 48 citato nella norma in commento, come è stato illustrato nei paragrafi precedenti, disciplina in linea generale la determinazione dei redditi di lavoro dipendente, vale a dire quelli che sono considerati tali ai sensi del comma 1 dell'articolo 46 del TUIR, nonché di quelli che ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 46 sono equiparati a quelli di lavoro

dipendente e di quelli che, a norma dell'articolo 6, comma 2, dello stesso TUIR sono qualificati come proventi, indennità e somme sostitutive di redditi di lavoro dipendente, l'obbligo di effettuare la ritenuta da parte dei sostituti d'imposta sussiste ogni qual volta corrispondano redditi cui si rende applicabile la disciplina contenuta nel richiamato articolo 48 del TUIR e anche se le somme e i valori in questione sono erogati a favore di soggetti che non sono propri dipendenti, ma pensionati o dipendenti in cassa integrazione, mobilità, maternità, etc.. Inoltre, poiché costituiscono redditi di lavoro dipendente, da determinare a norma dell'articolo 48 del TUIR, non soltanto le somme e i valori che il datore di lavoro corrisponde direttamente, ma anche le somme e i valori che in relazione al rapporto di lavoro sono erogate da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro, ne discende che il datore di lavoro-sostituto d'imposta deve effettuare le ritenute a titolo di acconto con riferimento a tutte le somme e i valori che il lavoratore dipendente percepisce in relazione al rapporto di lavoro intrattenuto con lui, anche se taluni di questi sono corrisposti da soggetti terzi per effetto di un qualunque collegamento esistente con quest'ultimo (ad esempio, un accordo o convenzione stipulata dal sostituto d'imposta con il soggetto terzo). Ciò significa che tra il sostituto d'imposta e il terzo erogatore o il dipendente sarà obbligatorio un sistema di comunicazioni che consenta di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro dipendente corrisposto. Si pensi, ad esempio, al datore di lavoro che stipula una convenzione con un istituto di credito affinché vengano concessi prestiti a tassi agevolati ai propri dipendenti, con o senza oneri a carico del datore di lavoro stesso. In questa ipotesi, il compenso in natura costituito dal 50 per cento della differenza tra gli interessi calcolati al tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e quelli effettivamente praticati, è materialmente "erogato" dalla banca che è tenuta a comunicare il valore, ma l'obbligo di

effettuare la ritenuta tenendo conto anche di questo valore incombe sul datore di lavoro, che è tenuto ad acquisirne l'importo. Un meccanismo analogo di comunicazioni dovrà essere istituito in presenza di un soggetto che ha ricevuto un compenso in natura dal datore di lavoro, ad esempio, un prestito a tasso agevolato e che poi sia collocato a riposo. Il datore di lavoro si trova a corrispondere soltanto il compenso in natura, mentre un ente pensionistico corrisponde il relativo trattamento pensionistico. In questo caso l'ex datore di lavoro sara tenuto a comunicare all'ente pensionistico e, in mancanza o ritardo, questi ad acquisire, l'importo del valore da assumere a tassazione unitamente al trattamento pensionistico. Analogamente si deve procedere in caso di distacco del dipendente presso un altro datore di lavoro nel caso in cui alcune somme e valori siano corrisposti dal datore di lavoro distaccante e altri dal datore di lavoro presso cui è stato distaccato il dipendente.

Va, inoltre, sottolineato che, per espressa previsione normativa, nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori relativi ai compensi in natura non trova capienza, in tutto o in parte sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito è obbligato a fornire al sostituto le somme necessarie al versamento. In tal caso il sostituto è tenuto comunque a versare le ritenute all'erario nei termini ordinariamente previsti, anche se il sostituito non ha ancora provveduto al pagamento. Si ritiene che tale previsione si renda applicabile tanto in presenza di contestuali pagamenti in denaro quanto in assenza dei predetti pagamenti in denaro. L'ipotesi si verifica, ad esempio, quando il sostituto si trova a dover effettuare la ritenuta soltanto sul compenso in natura perché in quel periodo di paga il sostituito non ha diritto ad alcun compenso in denaro. Si pensi, ad esempio, al dipendente al quale è stato concesso in uso un immobile dal datore di lavoro e che si trovi a fruire di un periodo di aspettativa dal servizio senza retribuzione di assegni.

3.3 Periodo di paga

I sostituti d'imposta devono operare la ritenuta a titolo di acconto sulle somme (stipendi, salari, indennità, etc.) e i valori corrisposti in ciascun periodo di paga. Il periodo di paga costituisce un criterio pratico per la commisurazione dell'imposta da prelevare per quanto più possibile in coincidenza col momento di percezione del reddito, in vista della tassazione di conguaglio di fine anno o, se antecedente, di fine rapporto di lavoro. Pertanto la tassazione in base al periodo di paga ha carattere provvisorio, in quanto l'imposta, salvo casi particolari di tassazione separata, è dovuta per anno solare, con l'estensione al 12 di gennaio per i compensi corrisposti entro tale data e riferibili al periodo d'imposta precedente, e ad ogni anno corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma (articolo 7 del TUIR). Per la determinazione del periodo di paga si fa riferimento al sistema periodico di pagamento delle retribuzioni, secondo le norme legislative, regolamentari e contrattuali, generalmente costituito dal mese, dalla quindicina, dalla settimana o dalla giornata. Il periodo di paga a mese può essere a cavallo di due mesi solari, ad esempio, 13 gennaio - 12 febbraio e così di seguito fino a 13 dicembre-12 gennaio dell'anno successivo. Per il computo dei termini si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 2963 del codice civile. Per l'applicazione della ritenuta, l'anno si deve intendere suddiviso in 12 mesi, 24 quindicine, 52 settimane e 365 giorni (anche negli anni bisestili). Per la determinazione della ritenuta da operare sulle somme e valori, occorre applicare le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, previo ragguaglio al periodo di paga degli scaglioni annui di reddito. E' necessario pertanto scomporre l'ammontare complessivo delle somme e valori del periodo di paga in tante parti quante sono le frazioni degli scaglioni annui di reddito comprese nel suo ammontare, applicando su

ciascuna parte la rispettiva aliquota. Le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e gli scaglioni di reddito sono contenute nell'articolo 11 del TUIR (così come recentemente modificato).

3.4 Effettuazione della ritenuta

La ritenuta va applicata sull'ammontare complessivo di tutte le somme e i valori percepiti dal sostituito nel periodo di paga (mese, quindicina, settimana, giornata) in relazione al rapporto di lavoro così come individuati e determinati ai sensi dell'articolo 48 del TUIR, già commentato nei paragrafi da 1 a 6. A tal fine il sostituto d'imposta dovrà procedere per ciascun periodo di paga al cumulo di tutte le somme e i valori imponibili imputabili al periodo stesso secondo il criterio di cassa, con esclusione delle mensilità aggiuntive e dei compensi della stessa natura per i quali è previsto un trattamento autonomo. Si ricorda che, come già chiarito al paragrafo 2.1, il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore. Tale principio si applica anche con riferimento all'imputazione dei valori relativi ai beni e servizi concessi al sostituito. In tal caso, in linea di principio, si dovrà fare riferimento al momento in cui il bene o servizio esce dalla disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore. Relativamente ai contributi che devono concorrere, in tutto o in parte, alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai premi di assicurazioni sanitarie e per infortuni extra-professionali, l'assoggettamento a tassazione deve avvenire nel periodo di paga in cui sono effettuate le erogazioni da parte del sostituto d'imposta.

Sull'ammontare complessivo di tutte le somme e i valori imponibili (dall'importo, dunque, saranno stati anche dedotti i contributi a carico del datore di lavoro, gravanti sul totale delle

suddette somme e valori) imputabili al periodo di paga il sostituto d'imposta, per ciascun periodo di paga, dovrà applicare la ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito rapportati al periodo stesso. L'imposta così risultante dovrà essere decurtata delle detrazioni previste negli articoli 12 e 13 dello stesso TUIR, rapportate al periodo stesso. Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 sono effettuate se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi. In merito alla necessità di precisare le condizioni di spettanza delle detrazioni si fa presente che si tratta delle condizioni previste negli articoli 12 e 13 del TUIR. Pertanto, tenuto conto della nuova disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia, il sostituito deve dichiarare in primo luogo che il familiare, tenuto conto anche delle retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché di quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, possiede un reddito complessivo non superiore al limite fissato nel comma 3 dell'articolo 12 del TUIR, che per il 1998 è di lire 5.500.000 al lordo degli oneri deducibili. Per quanto riguarda la detrazione per figli e altri familiari a carico, il sostituito dovrà, altresì, dichiarare la misura percentuale in cui può fruire della corrispondente detrazione (100 per cento se ne fruisce da solo, altra diversa misura se esistono altri soggetti che possono fruire della stessa). L'importo di detta percentuale è liberamente indicato dal sostituito e nessuna indagine va compiuta da parte del sostituto d'imposta circa le motivazioni in base alle quali è stato dichiarato un importo piuttosto che un altro. La maggiore novità della disciplina introdotta è, infatti, costituita proprio dalla possibilità di ripartire la detrazione in questione in

modo da consentirne la completa fruizione. Resta fermo che il sostituito puo chiedere l'attribuzione della detrazione al 100 per cento soltanto se nessun altro può fruirne, così come se indica, ad esempio, l'80 per cento soltanto il rimanente 20 per cento potrà essere utilizzato da altri eventuali soggetti. Il sostituito deve anche dichiarare se ricorrono le condizioni previste dal comma 2 dello stesso articolo 12 (mancanza fisica di un coniuge), ai sensi del quale avrebbe diritto, soltanto per il primo figlio a carico, alla detrazione prevista per il coniuge in luogo di quella per il figlio. Relativamente alla detrazione per coniuge a carico, il sostituto, salvo eventuale diversa indicazione del sostituito circa il presumibile importo del proprio reddito complessivo per l'anno cui si riferisce la detrazione, deve considerare, in via presuntiva, quale reddito complessivo quello di lavoro dipendente che nel corso dell'anno corrisponde.

Anche per quanto riguarda le detrazioni per redditi di lavoro dipendente, compresa la ulteriore detrazione spettante ai titolari di trattamenti pensionistici di importo complessivamente non superiore a lire 18 milioni che possiedono soltanto (in aggiunta al trattamento pensionistico) il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e delle relative pertinenze, il sostituto, salva diversa indicazione del sostituito, deve far riferimento, in via presuntiva, all'ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente che nel corso dell'anno corrisponde.

Si è già detto che per le somme e gli eventuali valori relativi alle mensilità aggiuntive e per i compensi della stessa natura è stato previsto un trattamento autonomo; è necessario cioè applicare le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando a mese i corrispondenti scaglioni annui di reddito. Per mensilità aggiuntive s'intendono tutte quelle somme corrisposte nel corso dell'anno con frequenza superiore all'ordinario periodo di paga e

che non costituiscono contabilmente normali integrazioni delle somme relative ai singoli periodi di paga. Vanno considerate tali, oltre alle mensilità aggiuntive propriamente dette (quali la tredicesima, la quattordicesima mensilità, etc.) anche quelle somme che adempiono alla stessa funzione delle precedenti, quali, ad esempio, le gratifiche natalizie e pasquali, le duecento ore degli edili, le gratifiche annuali di bilancio, i cosiddetti premi trimestrali, semestrali e annuali.

Per quanto riguarda gli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), del TUIR, le ritenute vanno applicate con i criteri di cui all'articolo 18 dello stesso TUIR, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituito nel biennio precedente, mentre sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del TUIR le predette ritenute vanno effettuate con i criteri di cui all'articolo 17 dello stesso TUIR.

E' opportuno precisare che per quanto riguarda le somme e i valori corrisposti agli eredi dei contribuenti deceduti, le ritenute devono essere operate, con l'aliquota del primo scaglione di reddito, sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48 del TUIR, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera a), dello stesso TUIR. Una previsione di identico contenuto era prima prevista nel D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, articolo 33, comma 2, abrogata dall'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo in esame. Va sottolineato, al riguardo, che restano nella sfera di competenza del sostituito deceduto non solo le somme e i valori dallo stesso riscossi, ma anche tutti quelli messi a sua disposizione dal sostituto (ancorché, per qualsiasi ragione, materialmente non riscossi) sui quali è stata effettuata e versata la relativa ritenuta. Conseguentemente, vanno considerati come redditi di spettanza degli eredi, sui quali

applicare la ritenuta con l'aliquota del primo scaglione di reddito, soltanto le somme e i valori maturati ma non ancora liquidi o quelli in via di maturazione (ad esempio, somme e valori della mensilità in corso di formazione al momento del decesso, rateo della 13° e della 14° mensilità; competenze arretrate maturate successivamente al decesso, etc.).

Nessuna disposizione di carattere particolare è stata riprodotta con riferimento alle modalità di effettuazione delle ritenute relativamente ai rapporti che importano la prestazione di attività lavorativa e la corresponsione di emolumenti per una sola parte dell'anno; in tali casi, pertanto, si applicano le disposizioni di carattere generale sopra illustrate.

Va, infine, precisato che nell'effettuazione delle ritenute il sostituto può, d'accordo con il sostituito, applicare una aliquota più elevata di quella che deriva dal ragguaglio al periodo di paga degli scaglioni annui di reddito. In tal modo, infatti, senza arrecare alcun danno all'erario, che anzi si vede anticipato il versamento di imposte, si può evitare che, al momento dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio, l'imposta effettivamente dovuta sia troppo elevata, con il rischio di chiudere con un conguaglio incapiente.

3.5 Conguaglio di fine anno o, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, all'atto di cessazione dello stesso

L'articolo 23, dopo aver disciplinato l'applicazione delle ritenute di acconto nei vari periodi di paga, stabilisce, al comma 3, che i sostituti d'imposta, entro il 28 febbraio dell'anno successivo o alla data di cessazione del rapporto di lavoro se precedente, devono effettuare il conguaglio tra l'ammontare delle ritenute operate sulle somme e i valori corrisposti in ciascun periodo di paga, compreso, rispettivamente, quello eventualmente terminante il 12 di gennaio

dell'anno successivo o quello in cui è intervenuta la cessazione del rapporto, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e i valori corrisposti nel corso dell'anno. In tal modo il legislatore ha inteso dare, per quanto possibile, definitività alla ritenuta di acconto operata dal sostituto d'imposta nei vari periodi di paga mediante una riconsiderazione alla fine del periodo d'imposta di tutti gli emolumenti corrisposti durante l'anno. Si fa presente che il termine del 28 febbraio, entro il quale devono essere effettuate le operazioni di conguaglio, riguarda soltanto gli effetti finanziari del risultato finale delle predette operazioni, che reagiranno sulle somme e i valori erogati nel mese in cui effettivamente il conguaglio viene operato, fermo restando il riferimento alle somme e i valori corrisposti (criterio di cassa) fino al 31 dicembre o al 12 di gennaio se riferiti all'anno precedente (ovvero fino alla cessazione del rapporto) e alle relative ritenute operate fino a tale data. Ai fini delle operazioni di conguaglio il sostituto d'imposta, dovrà, per ciascun sostituito, sommare tutte le somme e i valori corrisposti (con esclusione degli arretrati relativi ad anni precedenti e delle indennità di fine rapporto), comprese le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi per incarichi svolti in relazione a tale qualità comunicati dall'erogatore entro il 12 di gennaio. Per espressa previsione normativa, gli importi delle indennità e dei compensi a carico di terzi comunicati dopo il 12 di gennaio dell'anno successivo devono, invece, essere conguagliati unitamente alle retribuzioni del periodo d'imposta successivo. In considerazione delle finalità che il legislatore ha inteso raggiungere (cioè, come sopra chiarito, la definitività del prelievo alla fonte operata, riconsiderando alla fine del periodo d'imposta tutti gli emolumenti corrisposti durante l'anno) si ritiene che, in presenza di successivi rapporti con lo stesso sostituito, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio (di fine anno o in corso di anno) il sostituto debba tener conto delle somme e dei valori complessivamente corrisposti al

medesimo nel corso dei diversi periodi lavorativi dell'anno, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso ne abbia fatto richiesta. Una volta effettuato il totale di tutte le somme e i valori, il sostituto d'imposta deve calcolare l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e dei valori stessi applicando le aliquote progressive dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base agli scaglioni di reddito, di cui all'articolo 11 del TUIR. L'ammontare dell'imposta così determinato dovrà essere diminuito di quello delle detrazioni, spettanti ai sensi degli articoli 12 e 13 del TUIR e richieste, anche se per caso di esse non ha tenuto conto nel corso dell'anno. In questa occasione il sostituto deve apportare anche le eventuali correzioni alle detrazioni il cui importo è variabile in relazione all'ammontare del reddito. Inoltre, deve riconoscere (e deve farlo solo al momento del conguaglio e non nei diversi periodi di paga e senza alcuna richiesta da parte del dipendente) anche la detrazione prevista per gli oneri compresi nell'articolo 13-bis del TUIR, e alle condizioni e nei limiti ivi stabiliti, se gli oneri in questione sono stati sostenuti attraverso il suo intervento (cioè sono stati pagati dal sostituto trattenendo l'importo dalle somme da corrispondere al sostituito), nonché, per le spese mediche (lett. c) dell'art. 13-bis) e per i premi di assicurazione sulla vita e sugli infortuni (lett. f) dell'art. 13-bis), per le erogazioni effettuate in conformità a contratti collettivi, accordi e regolamenti aziendali. Al riguardo si precisa che, come già chiarito a proposito degli oneri deducibili, il sostituito non può pretendere l'attribuzione della detrazione per oneri che, pur essendo compresi nella previsione dell'articolo 13-bis, non sono stati sostenuti per il tramite del datore di lavoro, restando comunque ferma la possibilità per il sostituto di acconsentire ad una simile richiesta. Tenuto conto che il sostituto deve attribuire la detrazione per oneri nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste nell'articolo 13-bis del TUIR, il sostituito è obbligato a fornirgli tutti

quegli elementi di carattere più personale che non sono noti al sostituto (ad esempio, che si tratta di un mutuo relativo all'acquisto dell'abitazione principale e che è presente il requisito relativo alla permanenza del contribuente nell'abitazione principale, etc.). E' stata prevista, inoltre, la possibilità di riconoscere, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio, l'eventuale credito d'imposta spettante relativamente ai redditi prodotti all'estero qualora alla formazione del reddito concorrano redditi di lavoro dipendente prestato all'estero e ivi assoggettati a tassazione in via definitiva. Per espressa previsione normativa, il credito d'imposta in questione può essere attribuito dal sostituto anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Nella stessa disposizione è stato, inoltre, precisato, conformemente a quanto previsto nell'articolo 15 del TUIR che se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato. La nuova previsione è collegata a quella che sopprime la disposizione che consentiva di escludere dalla formazione del reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto (articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR). Va, tuttavia, precisato che l'articolo 5, comma 1, lettera a), numero 1), del decreto legislativo in esame, che sopprime tale esenzione, ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2000. E' opportuno sottolineare che nel comma 3 del nuovo articolo 23, è stabilito che, in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute all'atto del conguaglio entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituito può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute. In tal caso resta fermo l'obbligo del sostituto di versare interamente all'erario le somme dovute dal sostituito nel

mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio indipendentemente dal materiale rimborso delle stesse da parte del sostituito. In alternativa, il sostituito può dichiarare, sempre per iscritto, di autorizzare il sostituto ad effettuare il prelievo anche sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al 28 febbraio. In questo caso, sugli importi di cui è differito il pagamento rispetto alla data del 28 febbraio, termine entro il quale, nelle altre ipotesi, devono cessare gli effetti economici delle operazioni di conguaglio, si applica l'interesse in ragione dell'un per cento mensile che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per incapienza delle retribuzioni o per cessazione del rapporto di lavoro deve essere comunicato al sostituito che deve provvedere al versamento entro il 15 di gennaio dell'anno successivo. Sulla base della disciplina appena esposta non è, dunque, possibile chiudere a debito le operazioni di conguaglio obbligando il sostituito a presentare la dichiarazione dei redditi. Conseguentemente, se le operazioni di conguaglio si chiudono con un credito per il sostituito, il sostituto deve effettuare la restituzione delle maggiori ritenute applicate nel corso dell'anno. Ciò vale anche nell'ipotesi in cui tali operazioni sono effettuate in corso di anno a causa della cessazione del rapporto di lavoro (anche se per decesso del sostituito). Si ricorda, infatti, che, come già rilevato, anche per i rapporti di lavoro che comportano prestazione dell'attività lavorativa e corresponsione di emolumenti per un periodo inferiore all'anno si rendono ora applicabili le ordinarie modalità di effettuazione delle ritenute alla fonte non essendo state riprodotte le precedenti disposizioni particolari. Del resto tutta la nuova disciplina concernente l'applicazione delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente è volta ad evitare che il sostituito sia poi obbligato a presentare la dichiarazione dei redditi, ad esempio, per far valere oneri o a versare le imposte che non

hanno trovato capienza in sede di conguaglio. E', quindi, coerente consentire anche l'effettuazione del rimborso dell'eventuale credito atteso che, ove ciò non fosse consentito, il sostituito si vedrebbe costretto a presentare la dichiarazione dei redditi al solo scopo di ottenere un rimborso, che comunque è dovuto, penalizzando proprio un contribuente che nel corso dell'anno ha già subito una tassazione per periodo di paga.

Va, poi, sottolineato che il comma 4 dell'articolo 23 dispone che ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituito può chiedere al sostituto di tener conto anche di altri redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti nel corso dell'anno ed anche se erogati da soggetti non tenuti all'effettuazione delle ritenute alla fonte. Ovviamente si tratta di redditi diversi da quelli che ha erogato il sostituto stesso e per i quali, invece, non necessita alcuna richiesta da parte del sostituito (ad esempio, gettoni di presenza e altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, etc., borse di studio, assegni periodici corrisposti dal coniuge separato o divorziato, compensi per l'attività intramurale del personale dipendente del servizio sanitario nazionale, trattamenti in forma periodica corrisposti dai fondi pensione complementare, etc.). Per espressa previsione normativa questa facoltà non può essere esercitata nei confronti di enti che corrispondono trattamenti pensionistici. La richiesta è effettuata consegnando al sostituto d'imposta, entro il 12 di gennaio del periodo d'imposta successivo, la certificazione unica rilasciata dagli altri soggetti erogatori. A questo proposito e opportuno sottolineare che proprio per consentire l'applicabilità della disposizione in commento il nuovo testo dell'articolo 7-bis, anch'esso sostituito dal decreto legislativo in esame (cfr. art. 7, comma 1, lettera b)), è stato previsto, fra l'altro, che la certificazione va consegnata entro il mese di febbraio dell'anno successivo e che soltanto in caso di richiesta del sostituito la certificazione

debba essere consegnata entro 12 giorni dalla richiesta stessa. Il sostituito, qualora si avvalga di questa previsione, deve precisare anche quale delle opzioni intende adottare, tra quelle previste per l'ipotesi in cui le somme e i valori risultino insufficienti a coprire le ritenute dovute in sede di conguaglio.

E' evidente che, come già rilevato, le operazioni di conguaglio di fine anno devono ora essere effettuate comprendendo anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 di gennaio dell'anno successivo, se riferibili all'anno precedente; inoltre, deve essere consentito l'esercizio della facoltà concessa dal legislatore al sostituito di chiedere il conguaglio di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente. Se necessario il conguaglio potrà anche essere ripetuto, ad esempio per tener conto di altre somme e valori non considerati in precedenza, purché, in ogni caso, i relativi effetti economici si concludano entro il mese di febbraio dell'anno successivo.

E' appena il caso di precisare che il versamento delle ritenute operate in sede di conguaglio deve avvenire sempre alla scadenza ordinaria del mese successivo a quello di effettuazione e che le operazioni di conguaglio possono essere effettuate anche non per tutti i sostituiti contemporaneamente. Resta fermo che il sostituto, qualora si trovi, per tutti o parte dei sostituiti, nell'impossibilità di procedere, a causa dell'incapienza del monte-ritenute a sua disposizione, al rimborso dell'imposta che risulta trattenuta in più, è autorizzato ad eseguire la compensazione con le ritenute da effettuare sulle somme e i valori dell'anno successivo, a partire dal mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni di conguaglio relativamente a quei crediti d'imposta che non hanno potuto essere soddisfatti in tale sede. Naturalmente, al medesimo recupero in sede di versamento delle ritenute relative ai periodi di paga dell'anno successivo, potranno procedere anche i datori di lavoro che abbiano, in tutto o

in parte, anticipato le somme necessarie per rimborsare tempestivamente i sostituti le eccedenze a loro credito.

4. RITENUTE SUI COMPENSI E ALTRI REDDITI CORRISPOSTI DALLO STATO

L'articolo 7, comma 1, lettera f), del decreto legislativo in commento, sostituisce l'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente l'applicazione delle ritenute di acconto sui redditi corrisposti dallo Stato.

4.1. Soggetti obbligati ad effettuare le ritenute

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, sono tenute ad effettuare, all'atto del pagamento, una ritenuta diretta in acconto dell'imposta dovuta dai pubblici dipendenti sulle somme e i valori di cui all'articolo 23 dello stesso decreto, cioè sulle somme e i valori determinati a norma dell'articolo 48 del TUIR. In base al successivo comma 3 dello stesso articolo 29, anche le Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono somme e valori determinati a norma del citato articolo 48 del TUIR, devono, altresì, effettuare una ritenuta di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti.

E' opportuno sottolineare che l'elencazione di soggetti che devono effettuare le ritenute di acconto con le modalità che di seguito saranno illustrate costituisce una elencazione tassativa che non ammette interpretazioni estensive.

4.2. Modalità di effettuazione delle ritenute

La disciplina concernente l'applicazione delle ritenute di acconto da parte dei soggetti elencati al paragrafo precedente si discosta soltanto per qualche piccolo elemento da quella già illustrata per gli altri sostituti d'imposta. In particolare, la ritenuta è operata sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48 del TUIR aventi carattere fisso e continuativo (cioè gli stipendi, le pensioni, etc.) con i criteri e le modalità di cui al comma 2 dell'articolo 23, già sopra illustrati. Per le altre somme e valori l'aliquota applicabile in sede di ritenuta è quella riferita allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, l'aliquota del primo scaglione di reddito. Rientrano tra questi le somme e i valori corrisposti per:

- mensilità aggiuntive;
- lavoro straordinario;
- missioni;
- prestazione dell'attività in luoghi sempre variabili e diversi;
- volo e navigazione;
- messi notificatori;
- trasferimento e prima sistemazione e equipollenti;
- servizio prestato all'estero;
- arretrati di precedenti periodi di paga dello stesso anno;
- ogni altra ipotesi che comporti corresponsione eventuale e eccezionale nel periodo di paga (ad esempio, premi, sussidi, liberalità, compensi incentivanti, etc.);

incarichi svolti presso terzi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera b), del TUIR (ad esempio, gettoni di presenza, etc.).

Pertanto, le Amministrazioni dello Stato sulle somme e i valori sopra indicati devono applicare, all'atto del pagamento e senza necessità di cumulo con le altre somme e valori a carattere fisso del periodo di paga (talvolta, peraltro, può trattarsi di una amministrazione dello Stato diversa da quella che eroga il trattamento fisso) la ritenuta riferita allo scaglione di reddito più elevato dello stipendio spettante al dipendente. In pratica se, ad esempio, durante il mese di ottobre –nel quale il dipendente statale fruisce di uno stipendio sulla cui ultima parte la ritenuta incide con l'aliquota del 33,5 per cento - il dipendente stesso percepisce compensi per lavoro straordinario, su detti compensi sarà operata la ritenuta con l'aliquota del 33,5 per cento. Nell'ipotesi che manchi una classe di stipendio, come ad esempio nel caso dei cottimisti, su tali emolumenti si applicherà la ritenuta del primo scaglione di reddito (a decorrere dal 1998 pari a lire 18,5%).

Per gli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti, la parte imponibile dei trattamenti di fine rapporto e delle indennità equipollenti, delle altre indennità e somme connesse alla cessazione del rapporto e per la parte imponibile delle somme e dei valori corrisposti agli eredi, si rinvia ai chiarimenti forniti a proposito dell'articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973.

4.3 Conguaglio di fine anno o, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, all'atto di cessazione dello stesso

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 29 in commento, gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo devono effettuare entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto, se questa è anteriore all'anno, il conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, con le modalità in esso stabilite. A tal fine, all'inizio del rapporto, il sostituito deve specificare quale delle opzioni previste al comma 2 dell'articolo 23 intende adottare in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte. La medesima disposizione stabilisce che ai fini delle operazioni di conguaglio i soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare agli uffici che devono effettuare il conguaglio, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme e dei valori corrisposti, nonché l'importo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro e le ritenute effettuate. E' appena il caso di precisare che, in caso di interruzione del rapporto, avvenuta antecedentemente alla fine dell'anno, la comunicazione degli elementi prima indicati deve avvenire in tempi tali da consentire all'ufficio competente l'effettuazione delle operazioni di conguaglio entro due mesi dalla cessazione del rapporto. Va, inoltre, precisato che lo stesso comma 2 dell'articolo 29 in esame, stabilisce che per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze. L'ultima parte del suddetto comma 2 dispone, inoltre, che qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro,

l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Infine, il comma 2 in commento precisa espressamente che si applicano anche le disposizioni dell'articolo 23, comma 4, cioè quelle che consentono al sostituito di chiedere, entro il 12 di gennaio dell'anno successivo, il conguaglio di altri redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente percepiti nel corso di altri rapporti intrattenuti; a tale riguardo si rinvia al commento dell'articolo 23.

4.4 Versamento delle ritenute da parte del sostituito

Va sottolineato che in base alla nuova formulazione dell'articolo 29 in rassegna (cfr. commi 2 e 4), nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro così come, sia pure facoltativamente, nell'ipotesi in cui le retribuzioni siano insufficienti a subire il prelievo delle imposte dovute a seguito delle operazioni di conguaglio, il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Nel primo caso, quando si tratta di valori che non si accompagnano a retribuzioni in denaro ovvero queste sono inferiori alle ritenute dovute sui predetti valori, il sostituito è obbligato ad effettuare il corrispondente versamento; nel secondo caso, cioe quando le retribuzioni sono insufficienti a subire il prelievo delle imposte scaturenti dalle operazioni di conguaglio, il sostituito può scegliere se provvedere al versamento o chiedere che le imposte siano trattenute nei periodi di paga successivi a quello di febbraio. In tal caso le somme trattenute dopo il febbraio dell'anno successivo saranno maggiorate dell'1

per cento. E' peraltro previsto che al termine del periodo d'imposta successivo o quando il rapporto si interrompe, anche per decesso del sostituito, le somme ancora dovute e non ancora trattenute devono essere versate direttamente dal sostituito entro il 15 gennaio dell'anno successivo. Con riferimento a tutte le ipotesi sopra descritte va precisato che i versamenti in questione devono essere effettuati direttamente all'erario poiché il sostituto, nelle ipotesi dell'articolo 29 in commento, è parte dello Stato. In merito alle modalità di effettuazione dei suddetti versamenti saranno dettate separate istruzioni.

4.5 Circolari e risoluzioni confermate

Restano confermate:

- la risoluzione prot. n.: 8/230 del 29 aprile 1986, con la quale è stato precisato che la CONSOB non effettua le ritenute d'acconto di cui al Titolo III del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ai sensi dell'articolo 29, bensì ai sensi dell'articolo 23 del medesimo decreto;
- la risoluzione prot. n.: 8/50021 del 22 novembre 1975, con la quale è stato precisato che le indennità e gli assegni corrisposti agli ufficiali dell'Esercito, della Marina e dell'Aeronautica cessati dal servizio e posti in posizione di ausiliari a norma della legge 10 aprile 1954, n. 113, devono essere assoggettate da parte dei Distretti militari, all'atto dell'erogazione, alla ritenuta riferita allo scaglione di reddito più elevato dell'assegno di ausiliaria spettante all'ufficiale che trovasi nella suindicata posizione e poi comunicati alle Direzioni Provinciali del Tesoro ai fini dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio da parte di queste ultime.

5. REDDITI ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE. QUALIFICAZIONE

5.1 Generalità

L'art. 2 del decreto legislativo in commento, modifica l'art. 47 del TUIR, che individua una sene di redditi che vengono assimilati ai redditi i lavoro dipendente. In particolare, l'art. 2, comma 1, lettera a), modifica le lettere e), f), g) ed l) del comma 1 dell'articolo 47 del TUIR, mentre l'art. 2, comma 1, lettera b), modifica il comma 3 dello stesso articolo 47, concernente l'indicazione delle tipologie di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che possono fruire delle detrazioni per lavoro dipendente di cui all'articolo 13 del TUIR, al fine di coordinarlo con gli interventi operati nel corpo dell'articolo 47 stesso.

L'intervento del legislatore delegato in questo caso e stato finalizzato soprattutto ad un riordino delle fattispecie, in modo da raccogliere nel corpo dell'art. 47 alcune ipotesi per le quali altre disposizioni avevano fissato il principio dell'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente o di eliminare talune previsioni. Sono state soppresse, infatti, le previsioni relative:

a) all'indennità di disoccupazione di cui alla legge n. 1115 del 1968, in quanto superflua, atteso che detta indennità, essendo sostitutiva di reddito, se percepita in sostituzione del reddito di lavoro dipendente è già compresa nell'art. 46 in forza di quanto disposto dall'art. 6, comma 2, del TUIR (cfr. paragrafo 1.5 della presente circolare);

b) alle mance percepite dai croupiers. La relazione illustrativa del provvedimento giustifica la soppressione di questa disposizione dal corpo dell'articolo 47 e il contestuale inserimento di una identica previsione nel corpo dell'articolo 48, concernente la determinazione dei redditi di lavoro dipendente, con una incoerenza della vigente disciplina che prevedeva al tempo stesso

l'assimilazione al reddito di lavoro dipendente e la riduzione dell'imponibile, nonché, trattandosi, in effetti, di redditi di lavoro dipendente il conguaglio con i redditi di lavoro dipendente corrisposti ai medesimi soggetti.

Prima di entrare nel dettaglio delle singole ipotesi, è opportuno ricordare che il legislatore ha raccolto nel corpo dell'articolo 47, con una elencazione che ha carattere assolutamente tassativo e che, quindi, non ammette interpretazioni estensive o analogiche, una serie di fattispecie i cui redditi, in assenza di una specifica previsione di legge, sarebbero stati di incerta qualificazione, in quanto non facilmente inquadrabili ne tra i redditi di lavoro dipendente né tra quelli di lavoro autonomo. Ciascuno di essi, infatti, è privo di almeno uno degli elementi che caratterizzano le due categorie di reddito. Tradizionalmente i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente possono essere ricondotti a tre distinti gruppi:

- nel primo gruppo si possono ricomprendere le ipotesi in cui manca in radice un collegamento con una prestazione lavorativa (si tratta, come vedremo, delle rendite vitalizie e di quelle a tempo determinato costituite a titolo oneroso, nonché degli assegni periodici alla cui formazione non concorrono né capitale né lavoro, quali gli assegni conseguenti a separazione o scioglimento del matrimonio, etc., rispettivamente lettere h) ed i) dell'articolo 47);
- nel secondo gruppo si possono inquadrare i casi in cui, pur sussistendo un nesso relazionale con una prestazione lavorativa, manca un rapporto di servizio che possa configurare un vero e proprio rapporto di lavoro dipendente (si tratta delle indennità, gettoni di presenza ed altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni, nonché delle indennità percepite dai membri del Parlamento nazionale e dal Parlamento

europeo e le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive in seno alle Regioni, Province e Comuni e per le funzioni di giudice costituzionale, rispettivamente, lettere f) e g) dell'articolo 47);

- nel terzo gruppo, infine, possono collocarsi tutte le altre ipotesi in cui, per ragioni perequative, sono disciplinate fattispecie in cui esiste una prestazione lavorativa, ma questa è scissa da un elemento caratterizzante quale la retribuzione, in quanto il relativo compenso discende da elementi diversi dalla effettiva prestazione lavorativa (tutte le altre lettere dell'articolo 47).

Va osservato, peraltro, che soltanto per le fattispecie inquadrabili nel terzo gruppo il legislatore ha previsto l'attribuzione delle detrazioni per redditi di lavoro dipendente, in quanto si tratta comunque di ipotesi più vicine concettualmente ai redditi di lavoro dipendente. L'assimilazione al reddito di lavoro dipendente, in linea di principio, comporta, grazie anche alle precisazioni contenute al riguardo nell'articolo 48-bis, introdotto nel TUIR dall'articolo 4 del decreto legislativo in commento, un trattamento tributario quasi identico a quello riservato ai redditi di lavoro dipendente, se si esclude quanto già precisato in merito al diritto alle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR e ad alcune altre specificità previste per taluni di essi, che saranno poste in rilievo nei paragrafi seguenti. Va evidenziato, inoltre, che l'art. 5, comma 1, lett. c), del decreto legislativo in commento, ha eliminato, quasi per la totalità di essi, l'ulteriore differenza con i redditi di lavoro dipendente costituita dalla esclusione, per la maggior parte di essi, della possibilità di applicare il regime di tassazione separata. Infatti, la norma citata ha modificato l'art. 16, comma 1, lett. b), del TUIR, prevedendo che possono costituire "arretrati", in presenza di tutte le condizioni richieste dalla norma, anche tutte le indennità e le somme di cui al comma 1 dell'articolo 47 del TUIR. Si ricorda, al riguardo, che

la precedente formulazione dell'articolo 16, comma 1, lettera b), del TUIR, aveva portato, recentemente, ad una declaratoria di parziale illegittimità costituzionale della lettera b) in questione (cfr. sentenza della Corte Costituzionale n. 287 dell'11-22 luglio 1996). E' noto, infatti, che, in base alla precedente formulazione, la nozione di "arretrati" riguardava soltanto i redditi di lavoro dipendente e, tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, soltanto i compensi dei soci di cooperative di produzione e lavoro, le remunerazioni dei sacerdoti e le indennità dei parlamentari, dei consiglieri regionali e dei giudici della Corte Costituzionale. A decorrere dal 1° gennaio 1998, invece, la nozione di arretrato è applicabile a tutti i compensi e alle indennità compresi tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Considerato il tenore letterale della disposizione, che fa riferimento "ai compensi e alle indennità di cui al comma 1 dell'art. 47", restano ancora esclusi, in linea di principio, dalla possibilità di fruire del regime di tassazione separata, le rendite e gli assegni periodici, per i quali, peraltro, l'articolo 48-bis del TUIR conferma una presunzione di percezione nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli.

5.2. Compensi percepiti dai lavoratori soci di cooperative di produzione e lavoro, di servizi, agricole e di prima trasformazione di prodotti agricoli e della piccola pesca

Nella lett. a) dell'art. 47 è disposto che sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente i compensi, in denaro e in natura, percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca. L'assimilazione in parola, ai sensi del secondo comma dello stesso art. 47, è sottoposta alla condizione che la cooperativa sia iscritta nel registro prefettizio

o nello schedario generale della cooperazione e che nello statuto siano inderogabilmente indicati i principi della mutualità stabiliti dalla legge e che tali principi siano effettivamente osservati. Ai sensi del combinato disposto delle disposizioni contenute nel D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1557, modificato con legge 8 maggio 1949, n. 285, ratificato e modificato con legge 2 aprile 1951, n. 302, e ulteriormente modificato con legge 17 febbraio 1971, n. 127, e nell'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, concernenti le condizioni di applicabilità delle agevolazioni alle società cooperative, emerge che:

a) la mancata iscrizione nel registro prefettizio o nello schedario generale della cooperazione esclude le cooperative da ogni agevolazione tributaria o di qualsiasi altra natura disposta dalle citate norme di legge o da altre leggi;

b) la sussistenza dei requisiti mutualistici si presume quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole: divieto di distribuzione dei dividendi in misura superiore a quella massima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata di 2,5 punti (cfr. art. 17, ultimo comma, della legge n. 72 del 1983 che ha implicitamente abrogato la lett. a) dell'art. 26 del D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577); divieto di distribuzione delle riserve tra i soci durante la vita sociale; devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale - dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati - a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

Inoltre, il citato art. 14 del citato decreto n. 601, nel ribadire che le agevolazioni tributarie si applicano alle società cooperative e loro consorzi, che siano disciplinate dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione, soggiunge che:

a) i requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente ed inderogabilmente previste le condizioni sopraindicate (art. 26 del D.L. 14 dicembre 1974, n. 1577 e successive modificazioni) e tali condizioni sono state di fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi;

b) i presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'Amministrazione finanziaria, sentiti il Ministero del lavoro o gli altri organi di vigilanza.

Questi compensi, non essendo compresi tra quelli citati nell'ultimo comma dello stesso articolo 47, danno diritto a fruire delle detrazioni per lavoro dipendente di cui all'art. 13 del TUIR.

5.3 Indennità e compensi percepiti a carico di terzi da prestatori di lavoro dipendente

In base al disposto della lett. b) dell'art. 47 del TUIR, sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro, nonché di quelli che, per legge, devono essere versati allo Stato. Non concorrono, quindi, a formare il reddito quei compensi, che per clausola contrattuale, devono essere riversati al datore di lavoro e quelli che, per legge, debbono essere riversati allo Stato. Detti compensi devono essere esclusi dalla tassazione anche in sede di applicazione delle ritenute di acconto.

In merito alle indennità e compensi percepiti a carico di terzi, va precisato che si tratta di

somme e valori che il prestatore di lavoro percepisce da soggetti diversi dal proprio datore di lavoro, quindi, per i dipendenti pubblici da soggetti diversi dallo Stato (eventuali somme e valori corrisposti da una amministrazione pubblica diversa da quella cui appartiene il dipendente pubblico costituiscono redditi di lavoro dipendente), per incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro, come ad esempio, i compensi per la partecipazione a taluni comitati tecnici, organi collegiali, commissioni di esami, organi consultivi di enti privati o pubblici, ivi compresi quelli percepiti da dipendenti dello Stato e degli altri enti pubblici per prestazioni comunque rese in connessione con la carica o in rappresentanza degli enti di appartenenza. In queste ipotesi, l'assimilazione al lavoro dipendente di un'attività che può anche essere oggettivamente autonoma, deriva dal fatto che essa viene fornita dal dipendente in relazione ad un ordine di servizio ricadente nel rapporto di lavoro subordinato intrattenuto in via principale. La relazione tra l'espletamento dell'incarico e la qualifica di lavoratore dipendente sussiste nel caso in cui risulti, per legge, regolamento, altro atto amministrativo, statuto o capitolato, che l'incarico debba essere affidato ad un componente della categoria alla quale il contribuente appartiene. In altri termini, la relazione suddetta si deve desumere dal fatto che la norma extratributaria regolatrice dell'incarico abbia collegato una presunzione di possesso della competenza specifica alla circostanza dell'appartenenza del soggetto ad una certa categoria di lavoratori dipendenti o ad una certa posizione di impiego. Qualora, invece, detta relazione non sussista, i compensi e le indennità percepite vanno qualificati quali redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del TUIR, sempreché sussistano i requisiti ivi previsti e cioè che il rapporto abbia per oggetto la prestazione di attività non rientranti fra quelle di cui all'articolo 49, comma 1, dello stesso

TUIR e che pur avendo contenuto intrinsecamente professionale, siano svolte senza vincolo di subordinazione in favore di un determinato soggetto, nel quadro di un rapporto unitario e continuativo, senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita. Qualora, invece, manchino dette condizioni, i compensi possono essere qualificati come derivanti da prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l), del TUIR. Non va confusa con la fattispecie in esame quella del distacco di un dipendente presso un altro datore di lavoro per un periodo più o meno lungo. Nel distacco, infatti, il dipendente, senza interrompere il rapporto di lavoro con il proprio datore di lavoro, è, tuttavia, inquadrato nella struttura ricevente. Il datore di lavoro che ha proceduto a distaccare il dipendente, come già precisato in sede di commento dell'articolo 23, è obbligato ad effettuare le ritenute anche sulle somme e i valori che il soggetto presso il quale il dipendente è distaccato corrisponde e che vanno qualificate come redditi di lavoro dipendente.

5.4 Borse di studio o assegni, premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale

La lett. c) dell'art. 47 del TUIR ricomprende tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante.

Il primo elemento che caratterizza le somme in questione, al fine di inquadrarle tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, consiste nel fatto che il beneficiario delle stesse non deve essere legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante. Nello

specificare quest'ultima circostanza il legislatore ha inteso sancire che l'autonoma previsione tributaria di cui all'art. 47 deve essere riferita esclusivamente a quelle ipotesi in cui la percezione delle somme ad uno degli anzidetti titoli non avvenga in dipendenza del rapporto di lavoro dipendente, in quanto altrimenti le somme erogate si dovrebbero cumulare con gli emolumenti corrisposti al lavoratore nella sua veste di dipendente. Come rilevato in sede di commento al riformulato articolo 48 del TUIR, a decorrere dal 1° gennaio 1998, le somme corrisposte al suindicato titolo al lavoratore dipendente, per se stesso o per i familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, anche non fiscalmente a carico, possono essere, in linea di principio, escluse, invece, da tassazione se ricorrono i presupposti di cui al comma 2, lettera f), del citato articolo 48 (cfr. paragrafo 2.2.6.).

Poiché la lett. c) del comma 1 dell'articolo in commento non viene richiamata nell'ultimo comma dell'articolo stesso, ne consegue che l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente comporta anche l'applicabilità, oltre che delle detrazioni di natura soggettiva di cui all'art. 12 del TUIR, comunque spettanti a tutti i residenti che siano soggetti d'imposta, anche delle detrazioni per lavoro dipendente previste dall'art. 13 del TUIR, rapportate al periodo di studio. A tale proposito si ricorda che il periodo da assumere ai fini del calcolo delle detrazioni è quello assunto ai fini dell'erogazione delle borse di studio, anche se relativo ad anni precedenti. Pertanto, se la borsa di studio è corrisposta per il rendimento scolastico o accademico, le detrazioni spettano per l'intero anno; se, invece, è stata corrisposta in relazione alla frequenza di un particolare corso, spetta per il periodo di frequenza obbligatorio.

Non rientrano, nella fattispecie in rassegna in quanto la legge ne dispone la totale esenzione le borse di studio corrisposte dalle università e dagli istituti di istruzione universitaria in base alla legge n. 398 del 1989 per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di

specializzazione per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero. Sono altresì, esenti, le borse di studio corrisposte ai sensi del D.Lgs. 8 agosto 1991, n. 257 per la frequenza delle scuole di specializzazione delle facoltà di medicina e chirurgia.

Non fruiscono, invece, di esenzione le borse di studio corrisposte in favore dei medici che partecipano ai corsi di formazione specifica in medicina generale, istituite dal D.L. 30 maggio 1994, n. 325, convertito dalla legge 19 luglio 1994, n. 467.

Per quanto riguarda poi l'ambito oggettivo delle erogazioni di cui trattasi, si osserva che per la nozione di borsa di studio si deve far riferimento alle erogazioni attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica, di specializzazione, ecc.. Relativamente agli assegni, premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale si precisa che rientrano nel novero di tali erogazioni oltre quelle relative ai corsi di specializzazione, qualificazione o riqualificazione per fini di studio o di addestramento professionale anche quelle per corsi finalizzati ad una futura eventuale occupazione di lavoro, mentre sono comunque da escludere dalla previsione di cui alla lett. c) dell'art. 47 del TUIR le spese sostenute ai fini delle selezioni preliminari del personale da assumere.

Si precisa, infine, che non sono da assoggettare a tassazione le somme percepite a titolo di borsa di studio da soggetti non residenti in Italia anche se pagate da soggetti residenti

5.5 Remunerazioni e congrue dei sacerdoti

Nella lett. d) dell'art. 47 del TUIR sono inseriti tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli artt. 24, 33, lett. a), e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'art. 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343.

Si tratta delle remunerazioni che vengono percepite dai sacerdoti in relazione al servizio prestato in favore delle diocesi. Al riguardo, si rileva che ai sensi dell'art. 33, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, i sacerdoti ricevono la remunerazione dagli enti ecclesiastici secondo le norme stabilite dal vescovo diocesano, sentito il Consiglio presbiterale. L'art. 34 della stessa legge prevede delle integrazioni a favore dei sacerdoti se non viene raggiunta la misura determinata dalla Conferenza episcopale italiana. Detta integrazione è posta a carico dell'Istituto diocesano per il sostentamento del clero. Inoltre, sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente le congrue e i supplementi di congrua corrisposti sui bilanci del Fondo per il culto e del Fondo di beneficenza e di religione nella città di Roma, sia per concessione delle Amministrazioni suddette sia per concessione anteriore dello Stato. Dette congrue sono previste dall'art. 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974, n. 343. Competono le detrazioni per redditi di lavoro dipendente di cui al più volte citato articolo 13 del TUIR.

Va precisato, per completezza, che alcune altre leggi contengono disposizioni, non richiamate nell'articolo 47 del TUIR, che assimilano ai redditi di lavoro dipendente, i redditi percepiti dai Ministri di culto e dai missionari di altre confessioni religiose. Si tratta dell'Unione Cristiana Avventiste del 7° giorno, delle Assemblee di Dio in Italia, dell'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia e della Chiesa Evangelica Luterana in Italia.

5.6 Attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio Sanitario Nazionale

La lett. e) costituisce la prima delle nuove ipotesi introdotte nell'articolo 47 del TUIR dall'art. 2, comma 1, lettera a), n. 1), del decreto legislativo in esame. La nuova previsione riguarda i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente dal Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'art. 102 del Decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'art. 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662; detti compensi erano stati assimilati ai redditi di lavoro dipendente proprio dalla disposizione da ultimo richiamata.

Il comma dell'articolo 1 della citata legge n. 662 del 1996, tuttavia, non prevede direttamente ne limiti nè condizioni, ma rinvia a quanto stabilito nei due commi precedenti dello stesso articolo. Dal combinato disposto delle norme richiamate si evince che l'assimilazione in parola è applicabile a condizione che venga rispettata la disciplina amministrativa dell'attività in questione, contenuta nei decreti del Ministero della Sanità 11 giugno 1997 e 31 luglio 1997, rispettivamente pubblicati nelle Gazzette Ufficiali n. 140 del 18 giugno 1997 e n. 204 del 2 settembre 1997.

La disciplina in argomento si applica all'attività libero professionale intramuraria svolta dalle seguenti categorie professionali:

- personale appartenente ai profili di medico-chirurgo, odontoiatra e veterinaio e altre professionalità della dirigenza del ruolo sanitario (farmacisti, biologi, chimici, fisici e psicologi) dipendente del Servizio sanitario nazionale;

- personale docente universitario e ricercatori che esplicano attività assistenziale presso cliniche e istituti universitari di ricovero e cura anche se gestiti direttamente dalle università, convenzionati ai sensi dell'art. 38 della legge 23 dicembre 1978, n.833;

- personale laureato, medico di ruolo in servizio nelle strutture delle facoltà di medicina e chirurgia delle aree tecnico-scientifica e socio sanitaria;

- personale dipendente degli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico con personalità giuridica di diritto privato, degli enti ed istituti di cui all'art. 4, comma 12, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficienza, che svolgono attività sanitaria e degli enti pubblici che già applicano al proprio personale l'istituto dell'attività libero-professionale intramuraria della dirigenza del Servizio Sanitario, semprechè i predetti enti e istituti abbiano adeguato i propri ordinamenti ai principi di cui all'art. 1, commi da 5 a 19 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, ed a quelli contenuti nel citato decreto del Ministro della Sanità 31 luglio 1997.

Per i compensi in esame l'assimilazione al reddito di lavoro dipendente non comporta la fruibilità delle detrazioni previste dall'art. 13 del TUIR atteso che l'ultimo comma dell'art. 47 dello stesso TUIR, tra le ipotesi per cui non sono concesse le dette detrazioni richiama espressamente quella di cui alla lett. e) dello stesso articolo. La relazione illustrativa del provvedimento precisa che l'esclusione in questione è dovuta alla considerazione che tali soggetti, essendo comunque lavoratori dipendenti, fruiscono già di dette detrazioni per i relativi redditi.

5.7 Indennità ed altri compensi per l'esercizio di pubbliche funzioni

Nella lett. f) dell'art. 47 del TUIR è stata inserita, ad opera dell'articolo 2, comma 1, lettera a), numero 2), del decreto legislativo in esame, una nuova previsione volta a specificare che sono assimilati al reddito di lavoro dipendente oltre le indennità, i gettoni di presenza e gli altri compensi corrisposti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni per l'esercizio di pubbliche funzioni anche i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli agenti del tribunale di sorveglianza, ad esclusione di quelli che, per legge, debbono essere riservati allo Stato.

Si tratta di quei compensi e indennità più comunemente denominati gettoni di presenza, a chiunque corrisposti dalle amministrazioni statali e dagli enti territoriali sopra menzionati per l'esercizio di pubbliche funzioni, come quelli di componenti di seggi elettorali, di giudici popolari, giudici conciliatori, testimoni, richiamati alle armi, etc..

In riferimento alle modifiche apportate alla lettera f) viene confermata anche sul piano legislativo la recente interpretazione dell'amministrazione finanziaria che, basata su una più approfondita valutazione del ruolo e delle funzioni che i giudici tributari rivestono nel nuovo contenzioso tributario, che aveva portato al superamento del precedente orientamento secondo cui i compensi corrisposti ai giudici delle Commissioni tributarie costituivano reddito di lavoro dipendente se percepiti da membri che rivestivano la qualifica di dipendenti dello Stato e redditi di lavoro autonomo (comprese le collaborazioni coordinate e continuative) se percepiti da membri estranei alla pubblica amministrazione.

E' opportuno ricordare, per quanto riguarda gli onorari dei componenti gli uffici elettorali di cui alla legge 13 marzo 1980, n. 70, che l'art. 9, comma 2 della legge 21 marzo 1990, n. 53,

ha stabilito che detti onorari costituiscono rimborso spese, fisso, non assoggettabile a ritenute o imposte e non concorrono alla formazione della base imponibile.

Si precisa che per i compensi in questione non spettano le detrazione per lavoro dipendente di cui all'art. 13 del TUIR. (cfr. art. 47, ultimo comma).

5.8 Indennità corrisposte per cariche elettive

Nella lett. g) dell'art. 47 del TUIR, l'articolo 2, comma 1, lettera a), numero 3), del decreto legislativo in commento ha specificato che costituiscono indennità per cariche elettive anche gli assegni vitalizi percepiti al termine del mandato e delle funzioni, conformemente a quanto implicitamente disposto dall'art. 14, comma 7, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, che ha abrogato la disposizione recante l'equiparazione degli assegni vitalizi in questione alle rendite vitalizie, nonché l'assegno del Presidente della Repubblica, per il quale l'art. 3, comma 1, della legge 23 dicembre 1996, n.662, ha stabilito l'assoggettamento a tassazione secondo le modalità previste per le indennità parlamentari.

Conseguentemente, gli assegni appena citati si aggiungono alle indennità che, ai sensi del previgente art. 47, comma 1, lettera g), erano già assimilati ai redditi di lavoro dipendente, e cioe:

- le indennità di cui all'art. 1 della legge 31 ottobre 1965, n. 1261, percepite dai membri del Parlamento nazionale;
- le indennità, comunque denominate, percepite per le cariche elettive e le funzioni di cui agli artt. 114 (indennità per i consiglieri regionali, provinciali e comunali) e 135 (giudici della Corte Costituzionale) della Costituzione;

- le indennità di cui all'art. 1 della legge 13 agosto 1979, n. 384 spettanti ai rappresentanti italiani in seno al Parlamento europeo;

- le indennità spettanti, ai sensi della legge 27 dicembre 1985, n. 816, agli amministratori locali e cioè ai sindaci, agli assessori comunali, al presidente e agli assessori provinciali, al presidente e ai componenti di organi esecutivi delle aziende speciali, al presidente e ai componenti di organi esecutivi di consorzi fra enti locali e loro aziende. Sono riconducibili nella previsione normativa della lett. g) in esame le indennità percepite dagli amministratori delle comunità montane.

Per le indennità, le somme e i valori relativi alle cariche considerate in questa disposizione, in base all'ultimo comma dell'art. 47, è prevista l'inapplicabilità delle detrazioni per lavoro dipendente di cui all'art. 13 del TUIR.

5.9. Rendite vitalizie e rendite a tempo determinato

Nella lett. h) dell'art. 47 del TUIR, che non ha subito alcuna modifica, è disposto che sono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le rendite vitalizie e le rendite a tempo determinato costituite a titolo oneroso. Come è agevole rilevare, le rendite costituite per un lasso determinato di tempo a titolo oneroso, mediante alienazione di un bene mobile o immobile o mediante cessione di un capitale, vengono inquadrate tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente anche se costituite mediante contratti assicurativi. Relativamente al vitalizio oneroso si rileva che l'elemento che lo caratterizza è costituito dall'alternativa di guadagno e di perdita, per entrambe le parti, che deve sussistere fin dal momento iniziale della stipulazione con contratto. In genere, quindi, la rendita garantita dal vitalizio deve superare

l'ammontare dei frutti del cespite alienato. Anche il contratto di vitalizio alimentare deve ricondursi nello schema del contratto di vitalizio: esso si configura quando una persona si obbliga, in corrispettivo dell'alienazione di un immobile, a fornire vitto e alloggio all'alienante, vita natural durante, ed in misura variabile secondo i bisogni del medesimo, nonché ad assisterlo in caso di malattia.

In base all'ultimo comma dell'art. 47 del TUIR, l'assimilazione delle rendite in discorso ai redditi di lavoro dipendente non comporta la fruibilità delle detrazioni previste per detti redditi dall'art. 13 del TUIR.

5.10. Prestazioni erogate ai sensi del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124

La lett. h-bis) stabilisce che le prestazioni comunque erogate in forma di trattamento periodico ai sensi del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni ed integrazioni, costituiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente.

Tale lettera è stata introdotta nell'art. 47 del TUIR dall'art. 13, comma 7, del decreto legislativo n. 124 del 1993, come modificato dall'art. 11, comma 1, della legge 8 agosto 1995, n.335. La legge n. 335 del 1995 ha profondamente innovato la disciplina vigente in materia di previdenza complementare al fine di eliminare, totalmente o parzialmente, le cause, anche fiscali, che impedivano lo sviluppo delle forme di previdenza complementare.

Tale disciplina si applica alle prestazioni periodiche comunque erogate dai fondi pensione a decorrere dal 17 agosto 1995, data di entrata in vigore della legge n. 335 del 1995, che ha modificato il D.Lgs. n. 124 del 1994 e, quindi, senza operare alcuna distinzione tra fondi pensione vecchi e nuovi, né tra iscritti vecchi e nuovi.

Va, infine, osservato che, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 47, per le prestazioni periodiche previste dalla lett. h-bis) in commento, spettano le detrazioni per lavoro dipendente.

5.11 Altri assegni periodici alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro

La lett. i) del comma 1 dell'art. 47 del TUIR, dispone che gli altri assegni periodici, comunque denominati, alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro, compresi quelli indicati nelle lett. h) e i) del comma 1 dell'art. 10 del TUIR (da intendersi ora lett. c) e d)), a seguito della riformulazione dell'art. 10 effettuata con D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito dalla legge 27 luglio 1994, n. 473) ed esclusi quelli indicati alla lett. c) del comma 1 dell'art. 41, rientrano tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.
Rientrano in questa previsione normativa le rendite e i vitalizi diversi da quelli sopra esaminati, i sussidi ed ogni altro assegno periodico corrisposto con carattere di ricorrenza e che non costituiscano remunerazioni di capitale o di lavoro e indipendentemente dal fatto che la corresponsione sia subordinata al verificarsi di determinate condizioni o al possesso di specifici requisiti. Va precisato che presupposto per la tassazione è che gli assegni abbiano carattere di periodicità, pertanto, sono escluse dalla previsione della legge le erogazioni che non abbiano tale carattere. Per espressa previsione normativa sono compresi nella categoria in esame:
a) gli assegni periodici corrisposti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva, di scioglimento od annullamento di matrimonio o di cessazione dei suoi effetti civili, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria (articolo 10, comma

1, lettera c), del TUIR, corrispondente alla richiamata lettera h) dell'articolo 10 nella precedente formulazione);

b) gli assegni periodici corrisposti al beneficiario in forza di testamento, in adempimento di oneri modali a carico del donatario e nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'Autorità Giudiziaria, gli assegni alimentari corrisposti alle persone indicate nell'art. 433 c.c. (articolo 10, comma 1, lettera d), del TUIR corrispondente alla richiamata lettera i) dell'articolo 10 nella precedente formulazione).

Si ritiene, inoltre, che l'assegno integrativo erogato dalla Cassa Nazionale del Notariato ai notai che non raggiungono un livello predeterminato di onorari professionali deve essere considerato quale assegno periodico alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro.

Sono, invece, escluse dalla lettera in commento le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli artt. 1861 e 1869 c.c. comprese fra i redditi di capitale di cui all'art. 41, lett. c), del TUIR).

5.12 Lavori socialmente utili

L'articolo 2, comma 1, lettera a), numero 4), del decreto legislativo in commento ha sostituito la lettera l) dell'art. 47 del TUIR. Nella nuova lettera l) sono stati inseriti i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative. Come risulta dalla relazione illustrativa del decreto legislativo n. 314 del 1997, rispetto alla analoga previsione contenuta nella precedente lettera e) dell'art. 47, del TUIR, è stato ampliato l'ambito oggettivo, in quanto la formulazione ora sostituita assimilava ai redditi

di lavoro dipendente solo i compensi percepiti da lavoratori impegnati in lavori socialmente utili e, quindi, non consentiva di ricomprendervi simili compensi, percepiti da soggetti che non rivestivano la qualifica di lavoratori. Ciò comportava che i relativi compensi dovessero essere inquadrati, a seconda dei casi, tra i redditi di collaborazione coordinata e continuativa o tra quelli derivanti da attività saltuaria di lavoro autonomo.

Ai fini dell'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente, non è più indispensabile che i compensi della specie siano percepiti da "lavoratori" sia pure in mobilità o in cassa integrazione. Inoltre, l'utilizzo in lavori socialmente utili non deve necessariamente derivare dall'applicazione diretta della legge, potendo avvenire in conformità anche ad altre disposizioni normative. La previsione contenuta nella lettera l) in esame è potenzialmente suscettibile, dunque, di un'applicazione più ampia di quanto potrebbe discendere dalla recente riforma della disciplina dei lavori socialmente utili, approvata con il decreto legislativo di attuazione dell'articolo 22 della legge 24 giugno 1997, n. 196 (al momento in corso di pubblicazione).

5.13 Risoluzioni e circolari confermate

Restano confermate:

- la risoluzione n. 9/2282 del 18 dicembre 1979, con la quale, ai fini dell'inclusione nella previsione di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 47, non è necessario che vi sia un vero e proprio rapporto di lavoro subordinato del socio nei confronti della cooperativa, essendo sufficiente che costui presti la propria attività lavorativa - di qualunque genere essa sia - nei confronti ed a favore della cooperativa;

- le risoluzioni n. 56/E del 17 aprile 1996 e n. 220/E del 17 settembre 1996, in base alle quali, ai fini dell'inquadramento tra i compensi percepiti a carico di terzi, la relazione con la qualità di lavoratore dipendente sussiste nel caso in cui risulti che per legge, regolamento, altro atto amministrativo, statuto o capitolato, l'incarico debba essere affidato ad un componente della categoria alla quale il contribuente appartiene (ove tale relazione non sussista, la prestazione dovrà essere inquadrata, in base ai suoi caratteri, nel lavoro autonomo professionale o in quello occasionale ovvero nella collaborazione coordinata e continuativa);
- la circolare n. 109/E, del 6 aprile 1995, in base alla quale sono esenti gli assegni di studio universitario corrisposti dalle Regioni a statuto ordinario, in base alla legge 2 dicembre 1991, n. 390 agli studenti universitari e quelle corrisposte dalle regioni a statuto speciale e dalle province autonome di Trento e Bolzano allo stesso titolo.

6. REDDITI ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE – DETERMINAZIONE

6.1 Generalità

L'articolo 4 del decreto legislativo in commento introduce nel TUIR l'art. 48-bis, avente ad oggetto i criteri per la determinazione dei redditi assimilati a quello di lavoro dipendente.
La relazione illustrativa del provvedimento specifica che la scelta di raccogliere in un separato articolo le disposizioni concernenti la determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente è motivata dalla circostanza che soltanto per i redditi di lavoro dipendente di cui al comma 1 dell'articolo 46 del TUIR lo stesso decreto legislativo prevede l'unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali e da esigenze di chiarezza per i contribuenti. Il nuovo articolo 48-bis, mentre conferma talune disposizioni già vigenti in materia di determinazione

di alcuni dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ha il pregio di chiarire espressamente al comma 1 che, salve le specifiche deroghe contenute nelle lettere a), b), c) e d) dello stesso comma 1, nella determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applica tutta la disciplina concernente la determinazione dei redditi di lavoro dipendente. Dalla disposizione, che ha una portata parzialmente innovativa, consegue che ai fini della determinazione dei redditi assimilati si dovranno applicare, se compatibili, tutte le previsioni contenute nella nuova formulazione dell'art. 48 del TUIR, (già commentate nei paragrafi contraddistinti con il numero 2), ivi comprese, in particolare, quelle relative alle somme e ai valori che non concorrono, in tutto o in parte, alla formazione del reddito, ai criteri di valutazione dei compensi in natura, alla imputazione al periodo di imposta cui si riferiscono le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio. Circa la possibilità di applicare il regime di tassazione separata si è già detto al paragrafo precedente. In merito alle deroghe contenute nelle citate lettere dell'articolo 48-bis, va precisato che mentre per le prestazioni in forma periodica della previdenza complementare è espressamente esclusa la possibilità di applicare anche l'articolo 48 del TUIR, per le altre previsioni nulla è detto al riguardo. Pertanto si deve ritenere che, per le altre fattispecie, la disciplina contenuta nell'articolo 48-bis debba essere coordinata con quella prevista nell'articolo 48 del medesimo TUIR.

6.2 Compensi percepiti dai soci di cooperative di produzione e lavoro, di servizi, agricole e di prima trasformazione di prodotti agricoli e della piccola pesca

La lettera a) dell'articolo 48-bis, comma 1, del TUIR, prevede, con riguardo alla determinazione del reddito dei soci di cooperative di produzione e lavoro, di servizi, agricole

e di prima trasformazione di prodotti agricoli e della piccola pesca, una deroga a quanto stabilito nella lettera a) del comma 2 dell'art. 48 del TUIR relativamente ai contributi per previdenza complementare. Stabilisce, infatti, che i contributi versati alle forme pensionistiche complementari previste dal decreto legislativo n. 124 del 1993, dai lavoratori soci o dalle cooperative di produzione e lavoro, intendendo per tali tutte quelle cui si rende applicabile la previsione di cui all'articolo 47, comma 1, lettera a), del TUIR, sono deducibili dal reddito fino ad un importo complessivo non superiore al 6% dell'imponibile rilevante ai fini della contribuzione previdenziale obbligatoria, e comunque, per un importo non superiore a cinque milioni di lire. Si precisa che la deduzione in questione e con gli stessi limiti, era stata introdotta nell'articolo 48 del TUIR (cfr. comma 8-bis), dall'art. 13, comma 3, lettera b), del decreto legislativo n. 124 del 1993.

6.3. Indennità corrisposte per cariche elettive e assegni vitalizi

La lettera b) dell'art. 48-bis del TUIR, nella prima parte riproduce la disposizione contenuta nel comma 8-ter del precedente articolo 48 del TUIR (era stata introdotta dall'art. 1-bis del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 250, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1995, n.349), in base alla quale non concorrono a formare il reddito indicato alla lettera g) del comma 1 dell'art. 47 del TUIR, le somme corrisposte ai titolari di cariche elettive pubbliche, nonché a coloro che esercitano le funzioni di cui agli artt. 114 e 135 della Costituzione, a titolo di rimborso spese, a condizione che l'erogazione di tali somme e i relativi criteri siano disposti dagli organi competenti a determinare i trattamenti dei soggetti stessi. Nella seconda

parte stabilisce che gli assegni vitalizi percepiti in dipendenza delle suddette cariche e funzioni sono assoggettati a tassazione per la quota parte che non deriva da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore già assoggettate a ritenute fiscali. Viene specificato, altresì, che detta quota parte si deve determinare, per ciascun periodo d'imposta, in misura corrispondente al rapporto complessivo delle trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni vitalizi. In tal modo l'importo assoggettabile a tassazione dell'assegno vitalizio è determinato sulla base del rapporto esistente tra l'intero ammontare delle trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni. Il suddetto rapporto va effettuato separatamente dai distinti soggetti erogatori degli assegni stessi, prendendo a base ciascuno i propri elementi. A tale riguardo va osservato che una disposizione di analogo contenuto era stata introdotta nell'ordinamento tributario dall'art. 5-bis del citato decreto-legge n. 250 del 1995. Tuttavia, la norma riguardava soltanto i membri del Parlamento e il predetto rapporto veniva effettuato prendendo a base congiuntamente i dati della Camera dei Deputati e quelli del Senato. La nuova disposizione, come già rilevato, estende questa modalità di tassazione anche relativamente agli assegni vitalizi conseguenti all'esercizio di tutte le altre cariche elettive previste nell'articolo 47, comma 1, lettera g), del TUIR, comprese le funzioni di giudice della Corte Costituzionale, abbandonando, quindi, il criterio delle basi imponibili personalizzate, determinate, cioè per ciascun percettore in relazione alla quota parte che deriva da trattenute effettuate allo stesso percettore e non assoggettate a ritenuta fiscale, secondo quanto era stato stabilito dall'art. 26 della legge n. 724 del 1994. Inoltre, viene disposto che il rapporto complessivo tra le trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni vitalizi, deve essere effettuato separatamente dai distinti soggetti erogatori degli assegni stessi,

prendendo a base ciascuno i propri elementi. Conseguentemente, con riferimento agli assegni vitalizi corrisposti ai membri del Parlamento, a decorrere dal primo gennaio 1998, si dovrà determinare una base imponibile separata tra Camera dei Deputati e Senato che tenga conto della spesa sostenuta per assegni vitalizi di ex onorevoli (o ex senatori) e delle trattenute ad essi operate e assoggettate a ritenuta.

6.4 Rendite vitalizie o a tempo determinato e altri assegni periodici alla cui produzione non concorrono attualmente né capitale né lavoro

La lettera c) dell'art. 48-bis del TUIR riguarda gli assegni indicati nelle lettere h) ed i) del comma 1 dell'art. 47 del TUIR. Si tratta quindi, rispettivamente delle rendite costituite a titolo oneroso, sia vitalizie che a tempo determinato, nonché dei sussidi e di ogni altro assegno periodico, aventi carattere di ricorrenza, alla cui erogazione non concorrano né capitale né lavoro. Sempre nella lettera i) rientrano anche le rendite non onerose, derivanti da donazione o testamento, nonché gli assegni periodici corrisposti al coniuge separato o divorziato, nella misura in cui risultino da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria, quelli corrisposti in forza di testamento o di donazione modale, gli assegni alimentari corrisposti alle persone indicate nell'art. 433 del codice civile, nella misura in cui risultino da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria. Inoltre, per espressa previsione normativa, contenuta, appunto, nella lettera c) in esame, le predette rendite si considerano percepite, salvo prova contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli, e concorrono a formare il reddito solo per il 60% dell'ammontare lordo percepito nel periodo d'imposta.

6.5 Prestazioni erogate in forma di trattamento periodico ai sensi del D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124

La lettera d) dell'art. 48-bis del TUIR, riguarda le prestazioni comunque erogate in forma di trattamento periodico ai sensi della normativa sulle forme pensionistiche complementari, di cui alla lettera h-bis) del comma 1 dell'art. 47. Tali prestazioni, in deroga a quanto stabilito nell'art. 48 e conformemente a quanto stabilito dall'art. 11, comma 8, della legge 8 agosto 1995, n.335, costituiscono reddito solo per l'87,5% dell'ammontare lordo corrisposto.

7. RITENUTE SUI REDDITI ASSIMILATI A QUELLI DI LAVORO DIPENDENTE

L'art. 7, comma 1, lettera e), del decreto legislativo in commento, sostituisce l'articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente le ritenute sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

L'art. 24 del D.P.R. 600 del 1973, così come riformulato, nel comma 1 dispone che i soggetti indicati nel comma 1 dell'articolo 23 dello stesso decreto, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47 del TUIR, devono operare, all'atto del pagamento di tali redditi e con obbligo di rivalsa, una ritenuta di acconto dell'IRPEF dovuta dai percipienti, commisurata alla parte imponibile di detti redditi, determinati a norma dell'articolo 48-bis del TUIR. La ritenuta è effettuata, con le modalità previste nel citato articolo 23 e, quindi, almeno con l'aliquota prevista per il primo scaglione di reddito (ad esempio, in caso di un singolo gettone di presenza). E' stata così completamente superata la precedente disciplina che per ogni tipologia di reddito assimilato fissava importi diversi di ritenuta e modalità particolari di applicazione. La nuova formulazione dell'art. 24 generalizza, invece, l'applicazione della

ritenuta d'acconto sulla parte imponibile di tutti i redditi assimilati e per tutti prevede l'applicazione di detta ritenuta con le modalità previste per i redditi di lavoro dipendente, compreso l'obbligo di effettuare il conguaglio disciplinato ai commi 3 e 4 dell'art. 23 del D.P.R. n. 600 del 1973. Inoltre, la genericità della disposizione, che si riferisce ai redditi di cui all'articolo 47 del TUIR, determinati a norma dell'art. 48-bis del TUIR, fa sì che qualora in futuro vengano introdotte nuove ipotesi di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, si renderà immediatamente applicabile, anche con riferimento alle nuove fattispecie, la disciplina concernente l'applicazione delle ritenute di acconto. Nel comma 1 dell'art. 24 del D.P.R. n. 600 del 1973 viene, altresì, previsto che il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente alla ritenuta qualora detta ritenuta da operare sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in danaro.

Al riguardo valgono i chiarimenti già forniti a proposito della analoga disposizione contenuta negli articoli 23 e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Il comma 2 dell'art. 24 del D.P.R. n. 600 conferma, infine, l'obbligatorietà per i soggetti che corrispondono compensi e indennità di cui all'art. 47, comma 1, lettera b), del TUIR, di comunicare al datore di lavoro del percipiente l'ammontare delle somme corrisposte, delle ritenute operate e ora dei relativi contributi. Tenuto conto, poi, che l'articolo 23 del citato D.P.R. n. 600 dispone espressamente che se le comunicazioni dei compensi corrisposti da terzi pervengono oltre il termine del 12 di gennaio dell'anno successivo, i relativi importi devono essere conguagliati nell'anno successivo, resta confermato che il sostituito non può provvedere autonomamente al pagamento delle maggiori imposte indicando gli importi in questione nella dichiarazione dei redditi.

Va, inoltre precisato che ai sensi dell'articolo 29 del D.P.R. n. 600 del 1973 le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono le indennità e gli assegni vitalizi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera g), del TUIR, devono applicare, all'atto del pagamento, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, commisurata alla parte imponibile di dette indennità e assegni, con le aliquote determinate secondo i criteri indicati nel comma 1 dello stesso articolo 29 ed effettuare, a norma del comma 2, le previste operazioni di conguaglio entro il mese di febbraio dell'anno successivo o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto. Infine, il comma 5 del richiamato articolo 29 dispone che le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, nonché le amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato e della Corte Costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale che corrispondono i compensi e le altre somme di cui agli articoli 24, 25, 25-bis e 28 effettuano all'atto del pagamento le ritenute stabilite dalle disposizioni stesse.

8. ALTRE DISPOSIZIONI CONTENUTE NEL DECRETO LEGISLATIVO N. 314 DEL 1997

8.1 Generalità

L'articolo 5 del decreto legislativo in commento interviene su altri articoli del TUIR, concernenti disposizioni connesse al trattamento dei redditi di lavoro dipendente. Si tratta, in

particolare, dell'articolo 3, comma 3, concernente le esclusioni dalla base imponibile, dell'articolo 10, relativo agli oneri deducibili, nonché degli articoli 16 e 17, concernenti la disciplina della tassazione separata. L'articolo 7 dello stesso decreto contiene ulteriori modifiche al decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, in particolare in materia di esoneri dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, di certificazione dei redditi soggetti a ritenute e di scritture contabili dei sostituti d'imposta. L'articolo 8 completa la disciplina del casellario dei trattamenti pensionistici.

8.2 Modifiche delle disposizioni del TUIR

Come si è già rilevato l'articolo 5 del decreto legislativo apporta alcune modificazioni ad altre disposizioni del TUIR comunque connesse alla disciplina dei redditi di lavoro dipendente. L'intervento del legislatore delegato, che ha interessato anche piccole correzioni formali che qui si tralasciano (cfr., ad esempio, l'art.5, comma 1, lettera e), del decreto in esame, che modifica l'art. 62, comma 1-bis, correggendo il riferimento, non più adeguato, al comma 3 dell'articolo 48), può essere sintetizzato nel modo seguente.

- Base imponibile

L'articolo 5, comma 1, lettera a), in aderenza al principio in base al quale i soggetti residenti sono tenuti al pagamento delle imposte relativamente a tutti i redditi ovunque prodotti (salva l'applicazione di convenzioni per evitare la doppia imposizione sul reddito), e in

considerazione del fatto che una analoga esenzione non era prevista in campo previdenziale, ha soppresso la disposizione (contenuta nell'art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR), che attualmente esclude dalla formazione del reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Il comma 2 dello stesso articolo 5 stabilisce che la disposizione che prevede la soppressione della norma di favore ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2000. Fino alla predetta data, in deroga al principio di unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali, i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, saranno disciplinati ciascuno dalla propria normativa. Dal punto di vista fiscale resta, dunque, in vigore l'esclusione dalla formazione del reddito complessivo secondo i criteri forniti in altre occasioni. In particolare restano confermate, fino al 31 dicembre 2000: la circolare n. 95 (prot. n. 8/1053) del 18 ottobre 1977 e la risoluzione prot. n. 8/777 del 27 marzo 1979 con le quali e stato illustrato l'ambito applicativo dell'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR; la risoluzione prot. n. 8/034 del 23 marzo 1987, con la quale è stato esclusa l'applicabilità della disposizione in esame relativamente alle retribuzioni percepite da ufficiali in forza allo Squadrone Elicotteri Italair durante il servizio prestato in Libano per esigenze delle Nazioni Unite; la risoluzione n. 108/E del 3 maggio 1996 (confermata anche con circolare n. 137 del 15 maggio 1997, punto 6) secondo cui i redditi percepiti dai cosiddetti lavoratori frontalieri (in particolare a S.Marino, in Francia e pure nel Principato di Monaco) non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa; la risoluzione prot. n. 12/1197, del 30 luglio 1990, con la quale è stata confermata la non imponibilità delle retribuzioni corrisposte ai marittimi italiani imbarcati su navi che abitualmente operano fuori del territorio nazionale. Come già sottolineato in sede di

commento all'articolo 23, proprio in considerazione del fatto che a decorrere dal 1° gennaio 2001 anche i redditi della specie saranno assoggettati a tassazione, è stato previsto che il sostituto d'imposta possa riconoscere, in sede di tassazione del reddito di lavoro dipendente, l'eventuale credito d'imposta spettante per i redditi prodotti all'estero. In questo modo si evita che gli interessati, eventualmente esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi, siano costretti alla presentazione della dichiarazione stessa al solo fine di fruire del credito in questione. Poiché presupposto per il riconoscimento del credito è che i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito assoggettato a tassazione, anche questa previsione si renderà applicabile soltanto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2000.

Lo stesso articolo 5, comma 1, alla lettera a), numero 2), sostituisce la lettera d) dell'articolo 3, comma 3, concernente l'esclusione dalla base imponibile degli assegni familiari, per inserire il riferimento all'assegno per il nucleo familiare in luogo di quello ai detti assegni familiari. Di ciò si è già avuto modo di trattare in sede di commento all'articolo 48 del TUIR, cui ora si rinvia.

- Oneri deducibili

Nell'articolo 10 del TUIR è stata inserita la lettera d-bis) concernente le somme restituite all'ente erogatore, che abbiano concorso a formare il reddito in anni precedenti. Attraverso l'introduzione di un nuovo onere deducibile, pari, appunto, all'importo delle somme che in un periodo d'imposta sono state assoggettate a tassazione e, successivamente, vengono rimborsate all'ente erogatore, il legislatore ha cercato di risolvere il problema del rimborso

delle imposte pagate su somme percepite e assoggettate a tassazione secondo il criterio di cassa e poi restituite al soggetto erogatore. Non essendo previsto, infatti, l'istituto delle sopravvenienze passive per i redditi tassati con il criterio di cassa, rimaneva dubbia l'esistenza di un supporto giuridico per procedere al rimborso delle imposte relative a somme che erano entrate nella disponibilità del contribuente, ma che successivamente erano state restituite. Come già precisato, la disposizione non riguarda soltanto i redditi di lavoro dipendente, bensì tutti i redditi assoggettati a tassazione con il criterio di cassa e, quindi, potrà trattarsi anche di compensi di lavoro autonomo professionale o altri redditi di lavoro autonomo (collaborazioni coordinate e continuative, diritti di autore, etc,), nonché redditi diversi (lavoro autonomo occasionale o altro). Va evidenziato, inoltre, come già rilevato, che per effetto della lettera h) del comma 2 del nuovo articolo 48, il predetto onere deducibile potrà anche essere riconosciuto direttamente dal sostituto di imposta e non concorrerà a formare il reddito imponibile, evitando così che il contribuente debba presentare la dichiarazione dei redditi per ottenere il riconoscimento di tale onere.

- Somme e indennità soggette a tassazione separata

L'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legislativo in commento ha modificato la lettera b) dell'articolo 16 del TUIR, concernente gli emolumenti arretrati per i quali è consentita l'applicazione di tale istituto. Di tale modifica si è già parlato in sede di commento all'articolo 47 del TUIR cui ora si rinvia, precisando che per gli altri aspetti resta confermata la circolare n. 23/E del 5 febbraio 1997. Sempre in ambito di disciplina della tassazione separata, l'articolo 5, comma 1, lettera d), numeri 1) e 2), contiene due modifiche all'articolo 17 del

TUIR concernente le indennità di fine rapporto. In particolare, è stato modificato il comma 4 ed è stato inserito un comma 4-bis. Fermo restando, come anticipato in premessa, che sull'articolo 17 del TUIR saranno fornite ulteriori istruzioni più complete, gli interventi possono essere così sintetizzati:

1. sulle anticipazioni e sugli acconti relativi al trattamento di fine rapporto e alle indennità equipollenti, nonché sulle anticipazioni relative alle altre indennità e somme, l'imposta si applica, salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva, con le stesse modalità previste, rispettivamente, per il trattamento di fine rapporto e per le altre indennità e somme. Attualmente, invece, sulle anticipazioni relative alle altre indennità e somme l'imposta si applica, sempre salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito. La modifica comporta che l'aliquota debba essere determinata sulla base del TFR accantonato in bilancio a nome del dipendente;

sulle somme aggiuntive corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 55 anni se uomini e 50 anni se donne, l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme. Tenuto conto che, per espressa previsione normativa, deve trattarsi di somme aggiuntive corrisposte al fine di incentivare l'esodo, ai fini dell'applicazione della aliquota ridotta è necessario che la cessazione anticipata del rapporto sia concordata e che in relazione a ciò siano offerte al dipendente maggiori somme. La riduzione dell'aliquota non scatta, quindi, con la semplice cessazione del rapporto da parte di un soggetto che possiede i requisiti di età previsti dalla norma. Si ritiene, peraltro, sempre sulla base del tenore letterale della disposizione, che utilizza il termine "esodo", che,

in linea di principio, sia necessario che l'offerta del datore di lavoro a corrispondere maggiori somme, in funzione di detta cessazione anticipata, debba essere rivolto alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti in possesso dei requisiti previsti dalla norma, anche se, poi, di fatto venga utilizzato da uno soltanto dei destinatari dell'offerta. E' appena il caso di sottolineare, comunque, che l'aliquota agevolata si applica soltanto sulle somme aggiuntive e non su tutte le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto.

8.3 Modifiche ad altre disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

L'articolo 7 del decreto legislativo in commento ha apportato ulteriori modifiche al D.P.R. n. 600 del 1973, che possono essere sintetizzate nel modo seguente.

- Esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi

La lettera a) del comma 1 dell'articolo 7 modifica le disposizioni relative all'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione introducendo (nel comma 4 dell'articolo 1 del D.P.R n. 600 del 1973 alla lettera c)) una nuova disposizione che assorbe ed amplia le ipotesi di esonero contenute nelle lettere c,) d), e) ed e-bis) del medesimo articolo 1, comma 4, che vengono conseguentemente abrogate. Le norme abrogate prendevano in considerazione una pluralità di fattispecie sostanzialmente analoghe che si differenziavano in relazione ai soggetti che ne erano destinatari. Questa disciplina casistica viene sostituita con una disposizione di carattere generale che risulta applicabile nei confronti di tutti i contribuenti

che non risultano obbligati alla tenuta delle scritture contabili. La nuova disposizione, che sostituisce le precedenti, prevede che sono esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione le persone fisiche non obbligate alla tenuta delle scritture contabili che possiedono:

- soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, reddito fondiario dell'abitazione principale e delle sue pertinenze di importo non superiore a quello della deduzione spettante per tale abitazione;

  e

- altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare spettante delle detrazioni di cui agli articolo 12 e 13 del TUIR e le ritenute operate risulta non superiore a lire 20.000.

La nuova formulazione copre tutta la casistica precedentemente in vigore ed introduce nuove ipotesi di esonero. Si ricorda, infatti, che la previgente disciplina contenuta nelle disposizioni abrogate riguardava:

- (lettera c) i contribuenti che possiedono solo reddito di lavoro dipendente per un ammontare complessivo non superiore a quello della detrazione spettante per tali tipi di reddito Tale ipotesi di esonero era riconosciuta anche ai titolari di due sole tipologie di redditi assimilati a quello di lavoro dipendente: i compensi percepiti dai soci delle cooperative di produzione e lavoro e le borse di studio;
- (lettera d) i contribuenti che possiedono solo reddito di lavoro dipendente (corrisposto anche da più datori di lavoro, ma certificato dall'ultimo datore di lavoro) ovvero solo uno dei redditi assimilati previsti dall'articolo 47, comma 1, lettere a) e d) (soci di cooperative di produzione e lavoro e sacerdoti) e reddito dei fabbricati, derivante esclusivamente dal

possesso dell'abitazione principale e di sue eventuali pertinenze (box, cantina, ecc.), non superiore all'importo della deduzione spettante per l'abitazione principale. Il limite della deduzione va rapportato al periodo dell'anno durante il quale il fabbricato è stato adibito ad abitazione principale e alla quota di possesso;

- (lettera e) i contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili che non possiedono alcun reddito o possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta;
- (lettera e-bis) i contribuenti che possiedono solo redditi di lavoro dipendente (corrisposti anche da più datori di lavoro) e altri redditi, diversi da quelli derivanti dall'esercizio di attività imprenditoriali e professionali, e non soggetti a ILOR, per i quali la differenza tra l'imposta corrispondente al reddito complessivo e la somma delle detrazioni per lavoro dipendente e per familiari a carico non è superiore a L. 20.000.

A decorrere dal 1° gennaio 1998 l'esonero dalla presentazione dei redditi compete, invece, anche nell'ipotesi in cui i contribuenti risultano tenuti a versare un imposta non superiore a lire 20.000 sia pure per effetto delle ritenute d'acconto subite nel corso dell'anno.

- Certificazioni

La lettera b) dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo in commento sostituisce l'articolo 7-bis del D. P. R. n. 600 del 1973. Con la nuova formulazione è stato previsto che il sostituto debba ricevere una certificazione unica ai fini fiscali e contributivi (i cui elementi, compresa la sequenza di esposizione dei dati, sono fissati con decreto del Ministro delle Finanze) e la conseguente eliminazione di tutte le certificazioni eventualmente previste ai fini

contributivi, coerentemente con quanto stabilito con il decreto legislativo n. 241 del 1997 di attuazione del comma 134 della legge n. 662 del 1996 con riferimento alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta. La nuova certificazione non deve essere conforme a modello approvato con decreto del Ministro delle Finanze (Certificato Modello 101 che è soppresso), ma deve soltanto contenere, come già precisato, gli elementi indicati nel suddetto decreto, rispettandone la sequenza. I dati in questione potranno essere esposti su certificazioni di qualunque dimensione e potranno essere incorporate in altri documenti che il sostituto sia obbligato, sulla base di altre disposizioni, a consegnare. In questo modo è stata eliminata anche la consueta distinzione tra il certificato modello 101 o 201, storicamente dedicati alla certificazione dei redditi di lavoro dipendente e di pensione, e gli altri certificati relativi agli altri redditi assoggettati a ritenuta. La relazione esplicativa specifica che alla base della soppressione della distinzione c'è anche la finalità di evitare che l'utilizzo improprio dei certificati modello 101 per attestare la corresponsione di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente, possa trarre in errore il sostituito circa la natura del reddito che gli è stato corrisposto. Per quanto riguarda i termini di consegna della certificazione unica viene confermato il termine del 28 febbraio, quale termine ordinario, ma in caso di interruzione del rapporto la certificazione deve essere consegnata entro dodici giorni dalla richiesta. In sostanza, mentre il previgente sistema obbligava il sostituto a consegnare sempre la certificazione entro 60 giorni dalla fine del rapporto (creando disagi notevoli e spesso anche inutili), la nuova disciplina prevede che il sostituto debba comunque consegnare entro il 28 febbraio, salvo che il sostituito non chieda la consegna anticipata. E' stato previsto, dunque, che in caso di richiesta il sostituto debba adempiere entro 12 giorni, naturalmente se la richiesta è effettuata prima che siano state liquidate le ultime competenze soggette a

tassazione ordinaria, i 12 giorni decorreranno da detta liquidazione. Entrambi i termini di consegna si applicano anche a tutte le ipotesi caratterizzate da un rapporto tra il sostituto e il sostituito inferiore all'anno. La finalità della norma è quella di consentire al sostituito di chiedere, al sostituto che effettua le operazioni di conguaglio, di conguagliare anche altri redditi di lavoro dipendente o assimilati percepiti nel corso dell'anno. Pertanto, il massimo rigore nel rispetto del termine di 12 giorni dalla richiesta dovrà essere preteso nell'approssimarsi delle fine del periodo d'imposta, mentre più tolleranza potrà essere adottata in periodi più lontani da quello di effettuazione delle suddette operazioni di conguaglio. La certificazione unica può essere sottoscritta mediante sistemi di elaborazione automatica, senza che siano previsti particolari limiti. In precedenza era consentita solo a coloro che presentavano la dichiarazione di sostituto di imposta su supporto magnetico. Per completezza di argomento, si fa presente che il comma 2 dell'articolo 6 dello stesso decreto legislativo n. 314 in commento, dispone l'ampliamento del vigente estratto conto previdenziale e, affinché il lavoratore venga informato con precisione anche dell'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e delle relative ritenute indicati nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, prevede l'inserimento in detto estratto conto anche dei dati fiscali. In pratica, con la certificazione unica il sostituto comunica al lavoratore i redditi corrisposti, le detrazioni riconosciute, le ritenute operate e i contributi relativi; con la dichiarazione Modello 770 il sostituto comunica all'Amministrazione finanziaria i dati relativi ai redditi, alle ritenute, alle detrazioni, etc. nonché i dati contributivi del sostituito; con l'estratto conto il sostituito viene informato ufficialmente dei contributi che risultano accreditati e dei dati relativi ai suoi redditi di lavoro dipendente e alle corrispondenti ritenute di acconto che sono state indicati dal datore di lavoro

nella dichiarazione Mod. 770 che è stata presentata in qualità di sostituto d'imposta e che risultano acquisiti dall'Amministrazione finanziaria.

- Scritture contabili dei sostituti d'imposta

La lettera c) dell'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo in esame, sostituisce l'articolo 21 del più volte citato D. P. R. n. 600 del 1973, concernente le scritture contabili dei sostituti d'imposta al fine di evitare la duplicazione di indicazioni di dati concernenti le detrazioni per carichi familiari e per lavoro dipendente nelle scritture contabili o in libri obbligatori tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro. Sulla base della nuova formulazione, per ciascun dipendente, nel libro matricola o in altri libri obbligatori tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro (e questo costituisce la novità), devono essere indicate le detrazioni per carichi familiari e per lavoro dipendente attribuite in base alla richiesta effettuata dal dipendente (a norma dell'articolo 23 del D.P.R. n. 600). Le somme e i valori corrisposti a ciascun dipendente devono risultare dal libro paga o da documenti equipollenti tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro (e anche questo costituisce una novità).

8.4. Casellario dei trattamenti pensionistici

L'articolo 8 del decreto legislativo in esame, introduce nella normativa concernente il casellario dei trattamenti pensionistici le disposizioni fiscali volte a consentire il pieno raggiungimento degli obiettivi perseguiti con l'istituzione di detto casellario e cioè l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi cui si è tenuti per il semplice fatto di essere possessori di due o più trattamenti pensionistici. In particolare, i commi quarto, quinto e sesto dell'articolo unico del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre

1971, n. 1388, concernente l'istituzione del casellario centrale dei pensionati, come sostituiti dall'articolo 6 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, vengono a loro volta sostituiti, con decorrenza 1 gennaio 1998.

La nuova disciplina risulta così disegnata:

- entro il mese di febbraio di ciascun anno, gli enti che corrispondono trattamenti pensionistici trasmettono al casellario, con le modalità da questo precisate, i dati relativi ai trattamenti pensionistici che verranno erogati nel corso dell'anno, nella forma richiesta dal casellario stesso;
- entro il mese di giugno dello stesso anno, il casellario centrale, sulla base dei dati ricevuti e mediante l'utilizzo di procedure automatiche:

1. individua i titolari di due o più trattamenti pensionistici;
2. calcola l'aliquota dei percipienti;
3. determina le detrazioni complessivamente spettanti;
4. comunica all'ente che eroga il trattamento di minore importo l'aliquota da operare, se e quali detrazioni attribuire, nonché i contributi eventualmente da trattenere. Le detrazioni potranno anche essere riconosciute frazionandone l'importo tra i diversi enti pensionistici, se ciò si rendesse necessario per consentire al pensionato di fruire totalmente delle detrazioni spettanti;

A partire dalla data della comunicazione, gli enti che erogano il trattamento di minore importo devono adeguare la tassazione del trattamento pensionistico in modo corrispondente ai risultati della comunicazione ricevuta.

Entro il 28 febbraio dell'anno successivo, ciascun ente effettua le consuete operazioni di conguaglio relativamente ai trattamenti pensionistici corrisposti, tenendo sempre conto della

comunicazione ricevuta dal casellario pensionistico e consegna la propria certificazione unica, annotando sulla stessa che sono state applicate le disposizioni fiscali previste per i titolari di due o più trattamenti pensionistici.

Sulla base delle dichiarazioni e degli elenchi presentati annualmente dai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici in qualità di sostituti d'imposta, l'Amministrazione finanziaria provvede ad effettuare gli eventuali ulteriori conguagli iscrivendo a ruolo le maggiori imposte, senza applicazione di sanzioni, ma con gli interessi, se dovuti.

I titolari di più trattamenti pensionistici che possiedano soltanto i suddetti trattamenti che sono stati assoggettati a ritenuta alla fonte attraverso il casellario delle pensioni, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si ritiene che gli enti pensionistici possano prevedere ulteriori modalità organizzative (ad esempio, altre comunicazioni, etc.). In ogni caso deve essere garantita una tassazione alla fonte il più possibile aderente al cumulo dei trattamenti pensionistici di competenza degli amministrati così da evitare di esporre gli interessati ad un prelievo troppo gravoso in sede di conguaglio o ad una successiva iscrizione a ruolo di considerevoli somme, gravate da interessi, da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si ritiene, infine, che nell'ambito applicativo della disposizione in questione possano essere compresi anche i trattamenti in forma periodica corrisposti dai fondi pensione complementare e che, quindi, detti trattamenti debbano essere gestiti unitamente ai trattamenti pensionistici veri e propri, tenendo conto, ovviamente, della riduzione dell'imponibile per essi prevista. Infatti, la natura del trattamento e analoga a quella delle pensioni, benché per la previdenza complementare si sia previsto una riduzione della base imponibile.

9. ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI CONTENUTE NEL DECRETO LEGISLATIVO

L'articolo 9 del decreto legislativo in commento fissa, in linea generale, l'entrata in vigore delle disposizioni in esso contenute alla data del 1° gennaio 1998, senza fornire ulteriori indicazioni. Al riguardo va osservato che il provvedimento si pone come un corpo organico nuovo che va unitariamente considerato e che suppone il primo gennaio 1998 come punto di partenza per tutto ciò che in esso è disciplinato. Si ritiene, pertanto, che allorquando l'articolo 9 del decreto legislativo dispone che il "decreto entra in vigore dal 1° gennaio 1998" ha inteso fare riferimento a tale data anche per individuare la decorrenza dei fatti considerati nelle norme che danno origine alla corresponsione delle somme e dei valori. Pertanto, a titolo di esempio, le nuove disposizioni si applicano alle trasferte che iniziano dal 1° gennaio 1998, ai trasferimenti disposti dallo stesso 1° gennaio 1998, ovvero disposti antecedentemente, ma con decorrenza dalla stessa data, agli anticipi o agli acconti di TFR chiesti dal primo gennaio 1998. Per quanto riguarda le disposizioni relative alla disciplina delle somme corrisposte per incentivi agli esodi, si precisa che in questo caso si deve far riferimento alla data in cui, essendosi realizzato l'evento, matura il diritto alla percezione delle somme in questione. In particolare, si ritiene che le nuove disposizioni debbano applicarsi alle somme corrisposte per incentivi all'esodo a seguito di cessazioni del rapporto di lavoro che decorrono dal 1° gennaio 1998, vale a dire nei confronti di soggetti che il 31 dicembre 1997 sono in costanza di servizio e il cui diritto alla percezione delle somme sorge, quindi, dal primo minuto del primo gennaio 1998.

Si ritiene, altresì, che l'imputazione dei redditi corrisposti entro il 12 di gennaio 1998 e l'effettuazione delle conseguenti operazioni di conguaglio debba avvenire con le regole in

vigore fino al periodo d'imposta 1997 e che, quindi, anche la nuova previsione contenuta nel comma 1 del nuovo articolo 48 entri in vigore con riferimento ai redditi del 1998. In pratica, la nuova disposizione si applicherà per la prima volta con riferimento al periodo dicembre 1998-12 gennaio 1999. Infatti, tenuto conto che i redditi della specie sono assoggettati per periodi di paga, le nuove disposizioni, che entrano in vigore dal 1° gennaio 1998, si applicheranno a partire dalle competenze del periodo di paga di gennaio 1998, e la nuova disciplina delle operazioni di conguaglio contenuta nel novellato articolo 23 del D.P.R. n. 600 del 1973 si renderà applicabile la prima volta con riferimento ai redditi corrisposti nel corso del 1998 (periodo di paga di dicembre o entro i due mesi successivi). L'interpretazione adottata, pur costituendo, per alcuni aspetti, una sorta di deroga al criterio di cassa che regola l'imputazione al periodo d'imposta dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi assimilati a questi, consente di mantenere una logica coerente con il provvedimento nel suo complesso, semplifica gli adempimenti dei sostituti d'imposta e fa sì che l'unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali non abbia immediatamente con una divaricazione. E' bene ricordare, infatti, che la previdenza mantiene, anche dopo l'entrata in vigore del provvedimento, l'imputazione al periodo d'imposta per competenza e, pertanto, tutto ciò che è pagato nel 1998, ma si riferisce al 1997, in via di principio e gia stato assoggettato a contribuzione nell'anno di riferimento. Le disposizioni concernenti l'esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi e le scritture contabili dei sostituti d'imposta si applicano con riferimento agli adempimenti da compiere a decorrere dal 1° gennaio 1998.

*****

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Il Direttore generale del dipartimento delle entrate: ROMANO

ALLEGATO

DECRETO LEGISLATIVO 2 settembre 1997, n. **314**.

Armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e dei relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli articoli 76 e 87, quinto comma, della Costituzione;

Visto l'articolo 3, comma 19, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi volti ad armonizzare, razionalizzare e semplificare le disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente e i relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 13 giugno 1997;

Acquisito il parere della Commissione parlamentare istituita a norma dell'articolo 3, comma 13, della citata legge n. 662 del 1996;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 5 agosto 1997;

Sulla proposta del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro e del lavoro e della previdenza sociale;

EMANA

il seguente decreto legislativo:

Art. 1.

Definizione dei redditi da lavoro dipendente

1. Nell'articolo 46 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la definizione dei redditi di lavoro dipendente, il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:

a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;

b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile.».

Art. 2.

Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

1. All'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 1:

1) la lettera *e)* è sostituita dalla seguente: «*e)* i compensi per l'attività libero professionale intramuraria del personale dipendente del Servizio sanitario nazionale, del personale di cui all'articolo 102 del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382 e del personale di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni, nei limiti e alle condizioni di cui all'articolo 1, comma 7, della legge 23 dicembre 1996, n. 662;»;

2) nella lettera *f)* dopo le parole «pubbliche funzioni», sono inserite le seguenti: «nonché i compensi corrisposti ai membri delle commissioni tributarie, ai giudici di pace e agli esperti del Tribunale di sorveglianza,»;

3) nella lettera *g)* sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «nonché i conseguenti assegni vitalizi percepiti in dipendenza dalla cessazione delle suddette cariche elettive e funzioni e l'assegno del Presidente della Repubblica;»;

4) la lettera *l)* è sostituita dalla seguente: «*l)* i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative.»;

b) nel comma 3, le parole: «lettere *f), g), h)* e *i)* del comma 1» sono sostituite dalle seguenti: «lettere *e), f), g), h)* e *i)* del comma 1».

Art. 3.

Determinazione del reddito di lavoro dipendente

1. L'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concernente la determinazione del reddito di lavoro dipendente, è sostituito dal seguente:

«Art. 48 *(Determinazione del reddito di lavoro dipendente)*. — *1.* Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

2. Non concorrono a formare il reddito:

a) i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale per un importo non superiore complessivamente a lire 7.000.000; i contributi versati dal datore di lavoro alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni, salvo quanto disposto dall'articolo 18, comma 1, del citato decreto legislativo n. 124 del 1993; i contributi, diversi dalle quote del TFR destinate ai medesimi fini, versati dal lavoratore alle medesime forme pensionistiche complementari per un importo non superiore al 2 per cento della retribuzione annua complessiva assunta come

base per la determinazione del TFR e comunque a lire 2 milioni e 500 mila, a condizione che le fonti istitutive di cui all'articolo 3 del citato decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni, prevedano la destinazione alle forme pensionistiche complementari di quote del TFR almeno per un importo pari all'ammontare del contributo versato, salvo quanto disposto dall'articolo 18, comma 1, del medesimo decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124. La suddetta condizione non si applica nel caso in cui la fonte istitutiva sia costituita unicamente da accordi tra lavoratori; i contributi versati dal lavoratore dipendente ai sensi dell'articolo 2 della legge 8 agosto 1995, n. 335, eccedenti il massimale contributivo stabilito dal decreto legislativo 14 dicembre 1995, n. 579;

b) le erogazioni liberali concesse in occasione di festività o ricorrenze alla generalità o a categorie di dipendenti non superiori nel periodo d'imposta a lire 500.000, nonché i sussidi occasionali concessi in occasione di rilevanti esigenze personali o familiari del dipendente e quelli corrisposti a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;

c) le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi, o, fino all'importo complessivo giornaliero di lire 10.240, le prestazioni e le indennità sostitutive;

d) le prestazioni di servizi di trasporto collettivo alla generalità o a categorie di dipendenti; anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti servizi pubblici;

e) i compensi reversibili di cui alle lettere *b)* ed *f)* del comma 1 dell'articolo 47;

f) le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 65, con esclusione di quelle di assistenza sociale e sanitaria, e l'utilizzo delle relative opere e servizi da parte dei dipendenti e dei soggetti indicati nell'articolo 12;

g) il valore delle azioni, in caso di sottoscrizione di azioni ai sensi degli articoli 2349 e 2441, ultimo comma, del codice civile, anche se emesse da società che direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;

h) le somme trattenute al dipendente per oneri di cui all'articolo 10 e alle condizioni ivi previste, nonché le erogazioni effettuate dal datore di lavoro in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali a fronte delle spese sanitarie di cui allo stesso articolo 10, comma 1, lettera *b)*. Gli importi delle predette somme ed erogazioni devono essere attestate dal datore di lavoro;

i) le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (croupiers) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta.

3. Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

4. Ai fini dell'applicazione del comma 3:

a) per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere *a)*, *c)* e *m)*, del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;

b) in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. Tale disposizione non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1° gennaio 1997, per quelli di durata inferiore ai dodici mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;

c) per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza. Per i

fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato.

5. Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, elevate a lire 150.000 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.

6. Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità, le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo, nonché le indennità di cui all'articolo 133 del decreto del Presidente della Repubblica 15 dicembre 1959, n. 1229 concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare. Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, possono essere individuate categorie di lavoratori e condizioni di applicabilità della presente disposizione.

7. Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità.

8. Gli assegni di sede e le altre indennità percepite per servizi prestati all'estero costituiscono reddito nella misura del 50 per cento. Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di una indennità base e di maggiorazioni ad esse collegate concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50 per cento. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente gli emolumenti predetti. L'applicazione di questa disposizione esclude l'applicabilità di quella di cui al comma 5.

9. Gli ammontari degli importi che ai sensi del presente articolo, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente possono essere rivalutati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, quando la variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati relativo al periodo di dodici mesi terminante al 31 agosto supera il 2 per cento rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno 1998. A tal fine, entro il 30 settembre, si provvede alla ricognizione della predetta percentuale di variazione. Nella legge finanziaria relativa all'anno per il quale ha effetto il suddetto decreto si farà fronte all'onere derivante dall'applicazione del medesimo decreto.».

2. All'onere derivante dall'attuazione del comma 1 dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sul redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, valutato in lire 25 miliardi per l'anno 1998, si provvede mediante utilizzo di parte delle maggiori entrate derivanti dal presente decreto. Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con proprio decreto, le occorrenti variazioni di bilancio.

Art. 4.

Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

1. Nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo l'articolo 48, è inserito il seguente:

«Art. 48-*bis (Determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).* — *1.* Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente si applicano le disposizioni dell'articolo 48 salvo quanto di seguito specificato:

a) ai fini della determinazione del reddito di cui alla lettera *a)* del comma 1 dell'articolo 47, i contributi versati alle forme pensionistiche complementari previ-

ste dal decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124 dai lavoratori soci o dalle cooperative di produzione e lavoro non concorrono a formare il reddito fino ad un importo non superiore al 6 per cento, e comunque a 5 milioni di lire, dell'imponibile rilevante ai fini della contribuzione previdenziale obbligatoria;

b) ai fini della determinazione delle indennità di cui alla lettera *g)* del comma 1 dell'articolo 47, non concorrono, altresì, a formare il reddito le somme erogate ai titolari di cariche elettive pubbliche, nonché a coloro che esercitano le funzioni di cui agli articoli 114 e 135 della Costituzione, a titolo di rimborso di spese, purché l'erogazione di tali somme e i relativi criteri siano disposti dagli organi competenti a determinare i trattamenti dei soggetti stessi. Gli assegni vitalizi di cui alla predetta lettera *g)* del comma 1 dell'articolo 47, sono assoggettati a tassazione per la quota parte che non deriva da fonti riferibili a trattenute effettuate al percettore già assoggettate a ritenute fiscali. Detta quota parte è determinata, per ciascun periodo d'imposta, in misura corrispondente al rapporto complessivo delle trattenute effettuate, assoggettate a ritenute fiscali, e la spesa complessiva per assegni vitalizi. Il rapporto va effettuato separatamente dai distinti soggetti erogatori degli assegni stessi, prendendo a base ciascuno i propri elementi;

c) per le rendite e gli assegni indicati alle lettere *h)* e *i)* del comma 1 dell'articolo 47 non si applicano le disposizioni del predetto articolo 48. Le predette rendite e assegni si presumono percepiti, salvo prova contraria, nella misura e alle scadenze risultanti dai relativi titoli. Le rendite costituiscono reddito per il 60 per cento dell'ammontare lordo percepito nel periodo d'imposta;

d) per le prestazioni periodiche indicate alla lettera *h-bis)* del comma 1 dell'articolo 47 non si applicano le disposizioni del richiamato articolo 48 e le stesse costituiscono reddito per l'87,5 per cento dell'ammontare lordo corrisposto.».

Art. 5.

Altre disposizioni in materia di redditi da lavoro dipendente

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nell'articolo 3, comma 3, recante l'elencazione dei redditi e degli assegni esclusi dalla base imponibile:

1) la lettera *c)*, concernente i redditi da lavoro dipendente prodotti all'estero, è abrogata;

2) la lettera *d)*, riguardante gli assegni familiari, è sostituita dalla seguente: «*d)* gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge.»;

b) nell'articolo 10, comma 1, riguardante gli oneri deducibili dal reddito complessivo, dopo la lettera *d)*, è aggiunta la seguente: «*d-bis)* le somme restituite al soggetto erogatore, se hanno concorso a formare il reddito in anni precedenti;»;

c) all'articolo 16, comma 1, recante l'elencazione dei redditi soggetti a tassazione separata, nella lettera *b)*, le parole da: «di cui alle lettere *a)* e *g)* del comma 1 dell'articolo 47» fino alla fine della lettera, sono sostituite dalle seguenti: «di cui al comma 1 dell'articolo 47 e al comma 2 dell'articolo 46»;

d) all'articolo 17, riguardante l'indennità di fine rapporto:

1) il comma 4, è sostituito dal seguente: «4. Sulle anticipazioni e sugli acconti relativi al trattamento di fine rapporto e alle indennità equipollenti, nonché sulle anticipazioni relative alle altre indennità e somme, l'imposta si applica, rispettivamente, a norma dei commi 1 e 2, salvo conguaglio all'atto della liquidazione definitiva.»;

2) dopo il comma 4, è aggiunto il seguente: «4-*bis*. Per le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori che abbiano superato l'età di 50 anni se donne e di 55 anni se uomini, di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *a)*, l'imposta si applica con l'aliquota pari alla metà di quella applicata per la tassazione del trattamento di fine rapporto e delle altre indennità e somme indicate alla richiamata lettera *a)* del comma 1 dell'articolo 16.»;

e) all'articolo 62, riguardante la deduzione dal reddito d'impresa delle spese per prestazioni di lavoro, nel comma 1-*bis)*, secondo periodo, le parole: «a norma dell'articolo 48, comma 3» sono sostituite dalle seguenti: «a norma dell'articolo 48, comma 4, lettera *c)*».

2. La disposizione di cui al comma 1, lettera *a)*, numero 1), ha effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2000. Fino alla predetta data restano in vigore le disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto.

Art. 6.

Determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi

1. Gli articoli 1 e 2 del decreto-legge 1° agosto 1945, n. 692, recepiti negli articoli 27 e 28 del testo unico delle norme sugli assegni familiari, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1955, n. 797, e l'articolo 29 del testo unico delle disposizioni contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, approvato con decreto del Presidente della

Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124, come sostituiti dall'articolo 12 della legge 30 aprile 1969, n. 153, e successive modificazioni e integrazioni, sono sostituiti dal seguente:

«Art. 12 *(Determinazione del reddito da lavoro dipendente ai fini contributivi)*. — *1.* Costituiscono redditi di lavoro dipendente ai fini contributivi quelli di cui all'articolo 46, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, maturati nel periodo di riferimento.

2. Per il calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, salvo quanto specificato nei seguenti commi.

3. Le somme e i valori di cui al comma 1 dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si intendono al lordo di qualsiasi contributo e trattenuta, ivi comprese quelle di cui al comma 2, lettera *h)*, dello stesso articolo 48.

4. Sono esclusi dalla base imponibile:

a) le somme corrisposte a titolo di trattamento di fine rapporto;

b) le somme corrisposte in occasione della cessazione del rapporto di lavoro al fine di incentivare l'esodo dei lavoratori, nonché quelle la cui erogazione trae origine dalla predetta cessazione, fatta salva l'imponibilità dell'indennità sostitutiva del preavviso;

c) i proventi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento danni;

d) le somme poste a carico di gestioni assistenziali e previdenziali obbligatorie per legge; le somme e le provvidenze erogate da casse, fondi e gestioni di cui al successivo punto *f)* e quelle erogate dalle Casse edili di cui al comma 4; i proventi derivanti da polizze assicurative; i compensi erogati per conto di terzi non aventi attinenza con la prestazione lavorativa;

e) nei limiti ed alle condizioni stabilite dall'articolo 2 del decreto-legge 25 marzo 1997, n. 67, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 1997, n. 135, le erogazioni previste dai contratti collettivi aziendali, ovvero di secondo livello, delle quali sono incerti la corresponsione o l'ammontare e la cui struttura sia correlata dal contratto collettivo medesimo alla misurazione di incrementi di produttività, qualità ed altri elementi di competitività assunti come indicatori dell'andamento economico dell'impresa e dei suoi risultati;

f) i contributi e le somme a carico del datore di lavoro, versate o accantonate, sotto qualsiasi forma, a finanziamento delle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e successive modificazioni e integrazioni, e a casse, fondi, gestioni previste da contratti collettivi o da accordi o da regolamenti aziendali, al fine di erogare prestazioni integrative previdenziali o assistenziali a favore del lavoratore e suoi familiari nel corso del rapporto o dopo la sua cessazione. I contributi e le somme predetti, diverse dalle quote di accantonamento al TFR, sono assoggettati al contributo di solidarietà del 10 per cento di cui all'articolo 9-*bis* del decreto-legge 29 marzo 1991, n. 103, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° giugno 1991, n. 166, e al citato decreto legislativo n. 124 del 1993, e successive modificazioni e integrazioni, a carico del datore di lavoro e devoluto alle gestioni pensionistiche di legge cui sono iscritti i lavoratori. Resta fermo l'assoggettamento a contribuzione ordinaria nel regime obbligatorio di appartenenza delle quote ed elementi retributivi a carico del lavoratore destinati al finanziamento delle forme pensionistiche complementari e alle casse, fondi e gestioni predetti. Resta fermo, altresì, il contributo di solidarietà a carico del lavoratore nella misura del 2 per cento di cui all'articolo 1, comma 5, lettera *b)*, del decreto legislativo 14 dicembre 1995, n. 579;

g) i trattamenti di famiglia di cui all'articolo 3, comma 3, lettera *d)*, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

5. L'elencazione degli elementi esclusi dalla base imponibile è tassativa.

6. Le somme versate alle casse edili per ferie, gratifica natalizia e riposi annui sono soggette a contribuzione di previdenza e assistenza per il loro intero ammontare. Le somme a carico del datore di lavoro e del lavoratore versate alle predette casse ad altro titolo sono soggette a contribuzione di previdenza e assistenza nella misura pari al 15 per cento del loro ammontare.

7. Per la determinazione della base imponibile ai fini del calcolo delle contribuzioni dovute per i soci di cooperative di lavoro si applicano le norme del presente articolo.

8. Sono confermate le disposizioni in materia di retribuzione imponibile di cui all'articolo 1 del decreto-legge 9 ottobre 1989, n. 338, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 1989, n. 389, e successive modificazioni e integrazioni, nonché ogni altra disposizione in materia di retribuzione minima o massima imponibile, quelle in materia di retribuzioni convenzionali previste per determinate categorie di lavoratori e quelle in materia di retribuzioni imponibili non rientranti tra i redditi di cui all'articolo 46 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

9. Le gratificazioni annuali e periodiche, i conguagli di retribuzione spettanti a seguito di norma di legge o di contratto aventi effetto retroattivo e i premi di produzione sono in ogni caso assoggettati a contribuzione nel mese di corresponsione.

10. La retribuzione imponibile, è presa a riferimento per il calcolo delle prestazioni a carico delle gestioni di previdenza e di assistenza sociale interessate.».

2. All'articolo 1, comma 6, ultimo periodo, della legge 8 agosto 1995, n. 335, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «nonché l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e delle relative ritenute indicati nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.».

3. Per il 1998, ai fini del calcolo dei contributi di previdenza e assistenza sociale, non concorrono a formare la base imponibile contributiva le indennità di cassa e di maneggio di denaro.

Art. 7.

Modificazioni alle norme in materia di accertamento delle imposte sui redditi da lavoro dipendente

1. Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel quarto comma dell'articolo 1, concernente i soggetti esonerati dall'obbligo della dichiarazione, la lettera *c)* è sostituita dalla seguente: «*c)* le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della deduzione di cui all'articolo 34, comma 4-*quater,* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare spettante delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del citato testo unico, e le ritenute operate risulta non superiore a lire 20 mila. Tuttavia detti contribuenti, ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'articolo 47 della legge 20 maggio 1985, n. 222, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'articolo 8, comma 3, della Costituzione, possono presentare apposito modello, approvato con il decreto di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il certificato di cui all'articolo 7-*bis,* con le modalità previste dall'articolo 12 ed entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi;»; nel medesimo comma le lettere *d), e)* ed *e-bis)* sono abrogate; nel medesimo articolo il quinto comma è abrogato;

b) l'articolo 7-*bis,* riguardante le certificazioni dei sostituti d'imposta, è sostituito dal seguente:

«Art. 7-*bis (Certificazioni dei sostituti d'imposta).* — *1.* I soggetti indicati nel titolo III del presente decreto che corrispondono somme e valori soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo devono rilasciare una apposita certificazione unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (INPS) attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il decreto di cui all'articolo 8, comma 1, secondo periodo. La certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti agli altri enti e casse previdenziali; con decreto del Ministro delle finanze, emanato di concerto con i Ministri del tesoro e del lavoro e della previdenza sociale, sono stabilite le relative modalità di attuazione. La certificazione unica sostituisce quelle previste ai fini contributivi.

2. I certificati, sottoscritti anche mediante sistemi di elaborazione automatica, sono consegnati agli interessati entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro. Nelle ipotesi di cui all'articolo 27 il certificato può essere sostituito dalla copia della comunicazione prevista dagli articoli 7, 8, 9 e 11 della legge 29 dicembre 1962, n. 1745.»;

c) l'articolo 21, riguardante le scritture contabili dei sostituti d'imposta, è sostituito dal seguente:

«Art. 21 *(Scritture contabili dei sostituti d'imposta).* — *1.* I soggetti indicati nel terzo comma dell'articolo 13 devono indicare, per ciascun dipendente, nel libro matricola o in altri libri obbligatori tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro, le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, attribuite in base alla richiesta del dipendente effettuata a norma dell'articolo 23. Le somme e i valori corrisposti a ciascun dipendente devono risultare dal libro paga o da documenti equipollenti tenuti ai sensi della vigente legislazione sul lavoro.»;

d) l'articolo 23, riguardante l'effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente, è sostituito dal seguente:

«Art. 23 (*Ritenute sui redditi di lavoro dipendente).* — *1.* Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

2. La ritenuta da operare è determinata:

a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere *b)* e *c)*, corrisposti in ciascun periodo di paga, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito ed effettuando le detrazioni previste negli articoli 12 e 13, del citato testo unico, rapportate al periodo stesso. Le detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, del citato testo unico sono effettuate se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi;

b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, con le aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ragguagliando a mese i corrispondenti scaglioni annui di reddito;

c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *b)*, del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituito nel biennio precedente;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *a)*, del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17 dello stesso testo unico;

e) sulla parte imponibile delle somme e dei valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera *a)*, dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi del lavoratore dipendente, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

3. I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere *a)* e *b)* del comma 2, nonché sui compensi e le indennità di cui all'articolo 47, comma 1, lettera *b)*, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, comunicati al sostituto entro il 12 gennaio dell'anno successivo, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, del citato testo unico, e di quelle eventualmente spettanti a norma dell'articolo 13-*bis* dello stesso testo unico per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui alle lettere *c)* e *f)* dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. In caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte dovute in sede di conguaglio di fine anno entro il 28 febbraio dell'anno successivo, il sostituito può dichiarare per iscritto al sostituto di volergli versare l'importo corrispondente alle ritenute ancora dovute, ovvero, di autorizzarlo a effettuare il prelievo sulle retribuzioni dei periodi di paga successivi al secondo dello stesso periodo di imposta. Sugli importi di cui è differito il pagamento si applica l'interesse in ragione dell'1 per cento mensile, che è trattenuto e versato nei termini e con le modalità previste per le somme cui si riferisce. L'importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo. Qualora le comunicazioni delle indennità e dei compensi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera *b)*, del citato testo unico pervengano al sostituto oltre il termine del 12 gennaio del periodo d'imposta successivo, di esse lo stesso terrà conto ai fini delle operazioni di conguaglio del periodo d'imposta successivo. Se alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono somme o valori prodotti all'estero le imposte ivi pagate a titolo definitivo sono ammesse in detrazione fino a concorrenza dell'imposta relativa ai predetti redditi prodotti all'estero. La disposizione del periodo precedente si applica anche nell'ipotesi in cui le somme o i valori prodotti all'estero abbiano concorso a formare il reddito di lavoro dipendente in periodi d'imposta precedenti. Se concorrono redditi prodotti in più Stati esteri la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

4. Ai fini del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituito può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti. A tal fine il sostituito deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare le ritenute. Alla consegna della suddetta certificazione unica il sostituito deve anche comunicare al sostituto quale delle opzioni previste al comma precedente intende adottare in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte. La presente disposizione non si applica ai soggetti che corrispondono trattamenti pensionistici.

5. Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle persone fisiche che esercitano arti e professioni, ai sensi dell'articolo 49, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, quando corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48, dello stesso testo unico, deducibili ai fini della determinazione del loro reddito di lavoro autonomo.».

e) l'articolo 24, concernente l'effettuazione della ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è sostituito dal seguente:

«Art. 24 *(Ritenuta sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente).* — *1.* I soggetti indicati nel comma 1, dell'articolo 23, che corrispondono redditi di cui all'articolo 47, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono operare all'atto del pagamento degli stessi, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sulla parte imponibile di detti redditi, determinata a norma dell'articolo 48-*bis* del predetto testo unico. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti redditi non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta. Si applicano, in quanto compatibili, tutte le disposizioni dell'articolo 23 e, in particolare, i commi 2, 3 e 4.

2. Ai fini del conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, i soggetti che corrispondono le indennità e i compensi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera *b),* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono comunicare, entro il 12 di gennaio del periodo d'imposta successivo, al datore di lavoro del percipiente, l'ammontare delle somme corrisposte, delle ritenute effettuate e dei relativi contributi.»;

f) l'articolo 29, concernente l'effettuazione dalla ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato, è sostituito dal seguente:

«Art. 29 *(Ritenuta sui compensi e altri redditi corrisposti dallo Stato).* — *1.* Le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che corrispondono le somme e i valori di cui all'articolo 23, devono effettuare all'atto del pagamento una ritenuta diretta in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti. La ritenuta è operata con le seguenti modalità:

a) sulla parte imponibile delle somme e dei valori, di cui all'articolo 48, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esclusi quelli indicati alle successive lettere *b)* e *c),* aventi carattere fisso e continuativo, con i criteri e le modalità di cui al comma 2 dell'articolo 23;

b) sulle mensilità aggiuntive e sui compensi della stessa natura, nonché su ogni altra somma o valore diversi da quelli di cui alla lettera *a)* e sulla parte imponibile delle indennità di cui all'articolo 48, commi 5, 6, 7 e 8, del citato testo unico, con la aliquota applicabile allo scaglione di reddito più elevato della categoria o classe di stipendio del percipiente all'atto del pagamento o, in mancanza, con l'aliquota del primo scaglione di reddito;

c) sugli emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *b),* del citato testo unico, con i criteri di cui all'articolo 18, dello stesso testo unico, intendendo per reddito complessivo netto l'ammontare globale dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto al sostituito nel biennio precedente;

d) sulla parte imponibile del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti e delle altre indennità e somme di cui all'articolo 16, comma 1, lettera *a),* del citato testo unico con i criteri di cui all'articolo 17, dello stesso testo unico;

e) sulla parte imponibile delle somme e valori di cui all'articolo 48, del citato testo unico, non compresi nell'articolo 16, comma 1, lettera *a),* dello stesso testo unico, corrisposti agli eredi, con l'aliquota stabilita per il primo scaglione di reddito.

2. Gli uffici che dispongono il pagamento di emolumenti aventi carattere fisso e continuativo devono effettuare entro il 28 febbraio o entro due mesi dalla data di cessazione del rapporto, se questa è anteriore all'anno, il conguaglio di cui al comma 3 dell'articolo 23, con le modalità in esso stabilite. A tal fine, all'inizio del rapporto, il sostituito deve specificare quale delle opzioni previste al comma 2 dell'articolo 23 intende adottare in caso di incapienza delle retribuzioni a subire il prelievo delle imposte. Ai fini delle operazioni di conguaglio i soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare ai predetti uffici, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali e assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro e le ritenute effettuate. Per le somme e i valori a carattere ricorrente la comunicazione deve essere effettuata su supporto magnetico secondo specifiche tecniche approvate con apposito decreto del Ministro del tesoro, di concerto con il Ministro delle finanze. Qualora, alla data di cessazione del rapporto di lavoro, l'ammontare degli emolumenti dovuti non consenta la integrale applicazione della ritenuta di conguaglio, la differenza è recuperata mediante ritenuta sulle competenze di altra natura che siano liquidate anche da altro soggetto in dipendenza del cessato rapporto di lavoro. Si applicano anche le disposizioni dell'articolo 23, comma 4.

3. Le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato e della Corte costituzionale, nonché della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale, che corrispondono le somme e i valori di cui al comma 1, effettuano, all'atto del pagamento, una ritenuta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche con i criteri indicati nello stesso comma. Le medesime amministrazioni, all'atto del pagamento delle indennità e degli assegni vitalizi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera *g),* del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, applicano una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, commisurata alla parte imponibile di dette indennità e assegni, con le aliquote determinate secondo i criteri indicati nel comma 1. Si applicano le disposizioni di cui al comma 2.

4. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori di cui ai commi precedenti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituito è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta.

5. Le amministrazioni di cui al comma 1, e quelle di cui al comma 3, che corrispondono i compensi e le altre somme di cui agli articoli 24, 25, 25-*bis* e 28 effettuano all'atto del pagamento le ritenute stabilite dalle disposizioni stesse.».

Art. 8.

Disposizioni in materia di titolari di più trattamenti pensionistici

1. I commi quarto, quinto e sesto dell'articolo unico del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1971, n. 1388, concernente l'istituzione del casellario centrale dei pensionati, come sostituiti dall'articolo 6 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, sono sostituiti dai seguenti: «Gli enti erogatori di trattamenti pensionistici devono trasmettere al casellario delle pensioni, entro il mese di febbraio di ciascun anno, i dati relativi ai trattamenti pensionistici che verranno erogati nel corso dello stesso anno.

Entro il mese di giugno dello stesso anno, sulla base dei dati e degli elementi di cui al comma precedente, il casellario centrale dei pensionati, mediante l'utilizzo di procedure automatizzate, individua i soggetti titolari di due o più trattamenti pensionistici, calcola l'aliquota dei percipienti, determina le detrazioni spettanti e comunica all'ente che eroga il trattamento di minore importo, l'aliquota di imposta e le detrazioni da operare, nonché gli eventuali contributi da trattenere.

A partire dalla data della comunicazione, l'ente che eroga il trattamento di minore importo provvede ad assoggettare a tassazione il trattamento pensionistico che corrisponde, integrando le disposizioni degli articoli 23 e 29, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con gli elementi risultanti dalla comunicazione fornita dal casellario delle pensioni.

Entro il termine previsto dai citati articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ciascun ente erogatore di trattamenti pensionistici effettua le consuete operazioni di conguaglio relativamente ai trattamenti corrisposti e, entro il 28 febbraio dell'anno successivo consegna al percipiente la relativa certificazione unica, fiscale e contributiva, di cui all'articolo 7-*bis* dello stesso decreto, annotando sulla stessa che è stata applicata la presente disposizione.

Sulla base delle dichiarazioni o degli elenchi presentati dagli enti erogatori dei trattamenti pensionistici in qualità di sostituti d'imposta, l'Amministrazione finanziaria provvede ad effettuare gli eventuali ulteriori conguagli iscrivendo a ruolo le imposte senza applicazione di sanzioni. Sono dovuti gli interessi di cui all'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

I titolari soltanto di più trattamenti pensionistici per i quali si sono rese applicabili le disposizioni del presente articolo sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi. Ai fini dell'applicazione delle altre disposizioni di esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i titolari di più trattamenti pensionistici cui si è reso applicabile la presente disciplina sono considerati percettori di un unico reddito di lavoro dipendente.».

Art. 9.

Entrata in vigore e abrogazione di norme

1. Il presente decreto entra in vigore dal 1° gennaio 1998. Restano confermate le vigenti disposizioni legislative che stabiliscono l'esenzione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche di taluni redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente e di pensione.

2. Sono abrogati l'articolo 7, e i commi 2 e 3 dell'articolo 33, del decreto del Presidente della Repubblica 4 febbraio 1988, n. 42, recante disposizioni attuative e transitorie relative al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. Sono abrogate le disposizioni concernenti la determinazione dei redditi di lavoro dipendente, diverse da quelle considerate nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Dato a Roma, addì 2 settembre 1997

SCÀLFARO

PRODI, *Presidente del Consiglio dei Ministri*

VISCO, *Ministro delle finanze*

CIAMPI, *Ministro del tesoro*

TREU, *Ministro del lavoro e della previdenza sociale*

Visto, *il Guardasigilli:* FLICK

97A10414

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(9652480) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO

LIBRERIE CONCESSIONARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE

ABRUZZO

◇ **CHIETI**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via A. Herio, 21
◇ **L'AQUILA**
LIBRERIA LA LUNA
Viale Persichetti, 9/A
◇ **LANCIANO**
LITOLIBROCARTA
Via Ferro di Cavallo, 43
◇ **PESCARA**
LIBRERIA COSTANTINI DIDATTICA
Corso V. Emanuele, 146
LIBRERIA DELL'UNIVERSITÀ
Via Galilei (ang. via Gramsci)
◇ **SULMONA**
LIBRERIA UFFICIO IN
Circonvallazione Occidentale, 10

BASILICATA

◇ **MATERA**
LIBRERIA MONTEMURRO
Via delle Beccherie, 69
◇ **POTENZA**
LIBRERIA PAGGI ROSA
Via Pretoria

CALABRIA

◇ **CATANZARO**
LIBRERIA NISTICÒ
Via A. Daniele, 27
◇ **COSENZA**
LIBRERIA DOMUS
Via Monte Santo, 51/53
◇ **PALMI**
LIBRERIA IL TEMPERINO
Via Roma, 31
◇ **REGGIO CALABRIA**
LIBRERIA L'UFFICIO
Via B. Buozzi, 23/A/B/C
◇ **VIBO VALENTIA**
LIBRERIA AZZURRA
Corso V. Emanuele III

CAMPANIA

◇ **ANGRI**
CARTOLIBRERIA AMATO
Via dei Goti, 11
◇ **AVELLINO**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Vasto, 15
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Matteotti, 30/32
CARTOLIBRERIA CESA
Via G. Nappi, 47
◇ **BENEVENTO**
LIBRERIA LA GIUDIZIARIA
Via F. Paga, 11
LIBRERIA MASONE
Viale Rettori, 71
◇ **CASERTA**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Caduti sul Lavoro, 29/33
◇ **CASTELLAMMARE DI STABIA**
LINEA SCUOLA S.a.s.
Via Raiola, 69/D
◇ **CAVA DEI TIRRENI**
LIBRERIA RONDINELLA
Corso Umberto I, 253
◇ **ISCHIA PORTO**
LIBRERIA GUIDA 3
Via Sogliuzzo
◇ **NAPOLI**
LIBRERIA L'ATENEO
Viale Augusto, 168/170
LIBRERIA GUIDA 1
Via Portalba, 20/23
LIBRERIA GUIDA 2
Via Merliani, 118
LIBRERIA I.B.S.
Salita del Casale, 18
LIBRERIA LEGISLATIVA MAJOLO
Via Caravita, 30
LIBRERIA TRAMA
Piazza Cavour, 75
◇ **NOCERA INFERIORE**
LIBRERIA LEGISLATIVA CRISCUOLO
Via Fava, 51;
◇ **POLLA**
CARTOLIBRERIA GM
Via Crispi
◇ **SALERNO**
LIBRERIA GUIDA
Corso Garibaldi, 142

EMILIA-ROMAGNA

◇ **BOLOGNA**
LIBRERIA GIURIDICA CERUTI
Piazza Tribunali, 5/F
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Castiglione, 1/C
EDINFORM S.a.s.
Via Farini, 27
◇ **CARPI**
LIBRERIA BULGARELLI
Corso S. Cabassi, 15
◇ **CESENA**
LIBRERIA BETTINI
Via Vescovado, 5
◇ **FERRARA**
LIBRERIA PASELLO
Via Canonica, 16/18
◇ **FORLÌ**
LIBRERIA CAPPELLI
Via Lazzaretto, 51
LIBRERIA MODERNA
Corso A. Diaz, 12
◇ **MODENA**
LIBRERIA GOLIARDICA
Via Emilia, 210
◇ **PARMA**
LIBRERIA PIROLA PARMA
Via Farini, 34/D
◇ **PIACENZA**
NUOVA TIPOGRAFIA DEL MAIÑO
Via Quattro Novembre, 160
◇ **RAVENNA**
LIBRERIA RINASCITA
Via IV Novembre, 7
◇ **REGGIO EMILIA**
LIBRERIA MODERNA
Via Farini, 1/M
◇ **RIMINI**
LIBRERIA DEL PROFESSIONISTA
Via XXII Giugno, 3

FRIULI-VENEZIA GIULIA

◇ **GORIZIA**
CARTOLIBRERIA ANTONINI
Via Mazzini, 16
◇ **PORDENONE**
LIBRERIA MINERVA
Piazzale XX Settembre, 22/A
◇ **TRIESTE**
LIBRERIA EDIZIONI LINT
Via Romagna, 30
LIBRERIA TERGESTE
Piazza Borsa, 15 (gall. Tergesteo)
◇ **UDINE**
LIBRERIA BENEDETTI
Via Mercatovecchio, 13
LIBRERIA TARANTOLA
Via Vittorio Veneto, 20

LAZIO

◇ **FROSINONE**
CARTOLIBRERIA LE MUSE
Via Marittima, 15
◇ **LATINA**
LIBRERIA GIURIDICA LA FORENSE
Viale dello Statuto, 28/30
◇ **RIETI**
LIBRERIA LA CENTRALE
Piazza V. Emanuele, 8
◇ **ROMA**
LIBRERIA DE MIRANDA
Viale G. Cesare, 51/E-F-G
LIBRERIA GABRIELE MARIA GRAZIA
c/o Pretura Civile, piazzale Clodio
LA CONTABILE
Via Tuscolana, 1027
LIBRERIA IL TRITONE
Via Tritone, 61/A
LIBRERIA L'UNIVERSITARIA
Viale Ippocrate, 99
LIBRERIA ECONOMICO GIURIDICA
Via S. Maria Maggiore, 121
LIBRERIA MEDICHINI
Via Marcantonio Colonna, 68/70
◇ **SORA**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Via Abruzzo, 4
◇ **TIVOLI**
LIBRERIA MANNELLI
Viale Mannelli, 10
◇ **VITERBO**
LIBRERIA DE SANTIS
Via Venezia Giulia, 5
LIBRERIA "AR"
Palazzo Uffici Finanziari - Pietrare

LIGURIA

◇ **CHIAVARI**
CARTOLERIA GIORGINI
Piazza N.S. dell'Orto, 37/38
◇ **GENOVA**
LIBRERIA GIURIDICA BALDARO
Via XII Ottobre, 172/R
◇ **IMPERIA**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Viale Matteotti, 43/A-45
◇ **LA SPEZIA**
CARTOLIBRERIA CENTRALE
Via dei Colli, 5

LOMBARDIA

◇ **BERGAMO**
LIBRERIA ANTICA E MODERNA
LORENZELLI
Viale Giovanni XXIII, 74
◇ **BRESCIA**
LIBRERIA QUERINIANA
Via Trieste, 13
◇ **BRESSO**
CARTOLIBRERIA CORRIDONI
Via Corrdoni, 11
◇ **BUSTO ARSIZIO**
CARTOLIBRERIA CENTRALE BORAGNO
Via Milano, 4
◇ **COMO**
LIBRERIA GIURIDICA BERNASCONI
Via Mentana, 15
NANI LIBRI E CARTE
Via Cairoli, 14
◇ **CREMONA**
LIBRERIA DEL CONVEGNO
Corso Campi, 72
◇ **GALLARATE**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Piazza Risorgimento, 10
LIBRERIA TOP OFFICE
Via Torino, 8
◇ **LECCO**
LIBRERIA PIROLA MAGGIOLI
Corso Mart. Liberazione, 100/A
◇ **LODI**
LA LIBRERIA S.a.s.
Via Defendente, 32
◇ **MANTOVA**
LIBRERIA ADAMO DI PELLEGRINI
Corso Umberto I, 32
◇ **MILANO**
LIBRERIA CONCESSIONARIA
IPZS-CALABRESE
Galleria V. Emanuele II, 15
◇ **MONZA**
LIBRERIA DELL'ARENGARIO
Via Mapelli, 4
◇ **SONDRIO**
LIBRERIA MAC
Via Caimi, 14

Segue: **LIBRERIE CONCESSIONARIE PRESSO LE QUALI È IN VENDITA LA GAZZETTA UFFICIALE**

◇ **VARESE**
LIBRERIA PIROLA DI MITRANO
Via Albuzzi, 8

MARCHE

◇ **ANCONA**
LIBRERIA FOGOLA
Piazza Cavour, 4/5/6
◇ **ASCOLI PICENO**
LIBRERIA PROSPERI
Largo Crivelli, 8
◇ **MACERATA**
LIBRERIA UNIVERSITARIA
Via Don Minzoni, 6
◇ **PESARO**
LIBRERIA PROFESSIONALE MARCHIGIANA
Via Mameli, 34
◇ **S. BENEDETTO DEL TRONTO**
LA BIBLIOFILA
Viale De Gasperi, 22

MOLISE

◇ **CAMPOBASSO**
CENTRO LIBRARIO MOLISANO
Viale Manzoni, 81/83
LIBRERIA GIURIDICA DI.E.M.
Via Capriglione, 42-44

PIEMONTE

◇ **ALBA**
CASA EDITRICE ICAP
Via Vittorio Emanuele, 19
◇ **ALESSANDRIA**
LIBRERIA INTERNAZIONALE BERTOLOTTI
Corso Roma, 122
◇ **ASTI**
LIBRERIA BORELLI
Corso V. Alfieri, 364
◇ **BIELLA**
LIBRERIA GIOVANNACCI
Via Italia, 14
◇ **CUNEO**
CASA EDITRICE ICAP
Piazza dei Galimberti, 10
◇ **NOVARA**
EDIZIONI PIROLA E MODULISTICA
Via Costa, 32
◇ **TORINO**
CARTIERE MILIANI FABRIANO
Via Cavour, 17
◇ **VERBANIA**
LIBRERIA MARGAROLI
Corso Mameli, 55 - Intra

PUGLIA

◇ **ALTAMURA**
LIBRERIA JOLLY CART
Corso V. Emanuele, 16
◇ **BARI**
CARTOLIBRERIA QUINTILIANO
Via Arcidiacono Giovanni, 9
LIBRERIA PALOMAR
Via P. Amedeo, 176/B
LIBRERIA LATERZA GIUSEPPE & FIGLI
Via Sparano, 134
LIBRERIA FRATELLI LATERZA
Via Crisanzio, 16
◇ **BRINDISI**
LIBRERIA PIAZZO
Piazza Vittoria, 4
◇ **CERIGNOLA**
LIBRERIA VASCIAVEO
Via Gubbio, 14
◇ **FOGGIA**
LIBRERIA ANTONIO PATIERNO
Via Dante, 21
◇ **LECCE**
LIBRERIA LECCE SPAZIO VIVO
Via Palmieri, 30
◇ **MANFREDONIA**
LIBRERIA IL PAPIRO
Corso Manfredi, 126
◇ **MOLFETTA**
LIBRERIA IL GHIGNO
Via Campanella, 24

◇ **TARANTO**
LIBRERIA FUMAROLA
Corso Italia, 229

SARDEGNA

◇ **CAGLIARI**
LIBRERIA F.LLI DESSÌ
Corso V. Emanuele, 30/32
◇ **ORISTANO**
LIBRERIA CANU
Corso Umberto I, 19
◇ **SASSARI**
LIBRERIA AKA
Via Roma, 42
LIBRERIA MESSAGGERIE SARDE
Piazza Castello, 11

SICILIA

◇ **ACIREALE**
CARTOLIBRERIA BONANNO
Via Vittorio Emanuele, 194
LIBRERIA S.G.C. ESSEGICI S.a.s.
Via Caronda, 8/10
◇ **AGRIGENTO**
TUTTO SHOPPING
Via Panoramica dei Templi, 17
◇ **ALCAMO**
LIBRERIA PIPITONE
Viale Europa, 61
◇ **CALTANISSETTA**
LIBRERIA SCIASCIA
Corso Umberto I, 111
◇ **CASTELVETRANO**
CARTOLIBRERIA MAROTTA & CALIA
Via Q. Sella, 106/108
◇ **CATANIA**
LIBRERIA ARLIA
Via Vittorio Emanuele, 62
LIBRERIA LA PAGLIA
Via Etnea, 393
LIBRERIA ESSEGICI
Via F. Riso, 56
◇ **ENNA**
LIBRERIA BUSCEMI
Piazza Vittorio Emanuele, 19
◇ **GIARRE**
LIBRERIA LA SENORITA
Corso Italia, 132/134
◇ **MESSINA**
LIBRERIA PIROLA MESSINA
Corso Cavour, 55
◇ **PALERMO**
LIBRERIA CICALA INGUAGGIATO
Via Villaermosa, 28
LIBRERIA FORENSE
Via Maqueda, 185
LIBRERIA MERCURIO LI.CA.M.
Piazza S. G. Bosco, 3
LIBRERIA S.F. FLACCOVIO
Piazza V. E. Orlando, 15/19
LIBRERIA S.F. FLACCOVIO
Via Ruggero Settimo, 37
LIBRERIA FLACCOVIO DARIO
Viale Ausonia, 70
LIBRERIA SCHOOL SERVICE
Via Galletti, 225
◇ **S. GIOVANNI LA PUNTA**
LIBRERIA DI LORENZO
Via Roma, 259
◇ **TRAPANI**
LIBRERIA LO BUE
Via Cascio Cortese, 8
LIBRERIA GIURIDICA DI SAFINA
Corso Italia, 81

TOSCANA

◇ **AREZZO**
LIBRERIA PELLEGRINI
Via Cavour, 42
◇ **FIRENZE**
LIBRERIA ALFANI
Via Alfani, 84/86 R
LIBRERIA MARZOCCO
Via de' Martelli, 22 R
LIBRERIA PIROLA «già Etruria»
Via Cavour, 46 R
◇ **GROSSETO**
NUOVA LIBRERIA S.n.c.
Via Mille, 6/A
◇ **LIVORNO**
LIBRERIA AMEDEO NUOVA
Corso Amedeo, 23/27
LIBRERIA IL PENTAFOGLIO
Via Fiorenza, 4/B
◇ **LUCCA**
LIBRERIA BARONI ADRI
Via S. Paolino, 45/47
LIBRERIA SESTANTE
Via Montanara, 37
◇ **MASSA**
LIBRERIA IL MAGGIOLINO
Via Europa, 19
◇ **PISA**
LIBRERIA VALLERINI
Via dei Mille, 13
◇ **PISTOIA**
LIBRERIA UNIVERSITARIA TURELLI
Via Macallè, 37
◇ **PRATO**
LIBRERIA GORI
Via Ricasoli, 25
◇ **SIENA**
LIBRERIA TICCI
Via Terme, 5/7
◇ **VIAREGGIO**
LIBRERIA IL MAGGIOLINO
Via Puccini, 38

TRENTINO-ALTO ADIGE

◇ **TRENTO**
LIBRERIA DISERTORI
Via Diaz, 11

UMBRIA

◇ **FOLIGNO**
LIBRERIA LUNA
Via Gramsci, 41
◇ **PERUGIA**
LIBRERIA SIMONELLI
Corso Vannucci, 82
LIBRERIA LA FONTANA
Via Sicilia, 53
◇ **TERNI**
LIBRERIA ALTEROCCA
Corso Tacito, 29

VENETO

◇ **CONEGLIANO**
CARTOLERIA CANOVA
Corso Mazzini, 7
◇ **PADOVA**
IL LIBRACCIO
Via Portello, 42
LIBRERIA DIEGO VALERI
Via Roma, 114
◇ **ROVIGO**
CARTOLIBRERIA PAVANELLO
Piazza V. Emanuele, 2
◇ **TREVISO**
CARTOLIBRERIA CANOVA
Via Calmaggiore, 31
◇ **VENEZIA**
CENTRO DIFFUSIONE PRODOTTI I.P.Z.S.
S. Marco 1893/B - Campo S. Fantin
◇ **VERONA**
LIBRERIA GIURIDICA EDITRICE
Via Costa, 5
LIBRERIA GROSSO GHELFI BARBATO
Via G. Carducci, 44
LIBRERIA L.E.G.I.S.
Via Adigetto, 43
◇ **VICENZA**
LIBRERIA GALLA 1880
Corso Palladio, 11

MODALITÀ PER LA VENDITA

La «Gazzetta Ufficiale» e tutte le altre pubblicazioni ufficiali sono in vendita al pubblico:
- **presso le Agenzie dell'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato in ROMA: piazza G. Verdi, 10 e via Cavour, 102;**
- **presso le Librerie concessionarie indicate nelle pagine precedenti.**

Le richieste per corrispondenza devono essere inviate all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Direzione Marketing e Commerciale - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 Roma, versando l'importo, maggiorato delle spese di spedizione, a mezzo del c/c postale n. 387001. Le inserzioni, come da norme riportate nella testata della parte seconda, si ricevono con pagamento anticipato, presso le agenzie in Roma e presso le librerie concessionarie.

PREZZI E CONDIZIONI DI ABBONAMENTO - 1997

Gli abbonamenti annuali hanno decorrenza dal 1° gennaio e termine al 31 dicembre 1997
i semestrali dal 1° gennaio al 30 giugno 1997 e dal 1° luglio al 31 dicembre 1997

PARTE PRIMA - SERIE GENERALE E SERIE SPECIALI
Ogni tipo di abbonamento comprende gli indici mensili

Tipo A - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi tutti i supplementi ordinari:

- annuale	L.	440.000
- semestrale	L.	250.000

Tipo A1 - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi i soli supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi:

- annuale	L.	360.000
- semestrale	L.	200.000

Tipo A2 - Abbonamento ai supplementi ordinari contenenti i soli provvedimenti non legislativi:

- annuale	L.	100.000
- semestrale	L.	60.000

Tipo B - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti dei giudizi davanti alla Corte costituzionale:

- annuale	L.	92.500
- semestrale	L.	60.500

Tipo C - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata agli atti delle Comunità europee:

- annuale	L.	236.000
- semestrale	L.	130.000

Tipo D - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata alle leggi ed ai regolamenti regionali:

- annuale	L.	92.000
- semestrale	L.	59.000

Tipo E - Abbonamento ai fascicoli della serie speciale destinata ai concorsi indetti dallo Stato e dalle altre pubbliche amministrazioni:

- annuale	L.	231.000
- semestrale	L.	126.000

Tipo F - Abbonamento ai fascicoli della serie generale, inclusi tutti i supplementi ordinari, ed ai fascicoli delle quattro serie speciali:

- annuale	L.	950.000
- semestrale	L.	514.000

Tipo F1 - Abbonamento ai fascicoli della serie generale inclusi i supplementi ordinari contenenti i provvedimenti legislativi e ai fascicoli delle quattro serie speciali (escluso tipo A2):

- annuale	L.	850.000
- semestrale	L.	450.000

Integrando con la somma di **L. 125.000** *il versamento relativo al tipo di abbonamento della* Gazzetta Ufficiale, *parte prima, prescelto si riceverà anche l'Indice repertorio annuale cronologico per materie 1997.*

Prezzo di vendita di un fascicolo della *serie generale*	L.	1.500
Prezzo di vendita di un fascicolo delle *serie speciali I, II e III*, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500
Prezzo di vendita di un fascicolo della *IV serie speciale Concorsi ed esami*	L.	2.800
Prezzo di vendita di un fascicolo *indici mensili*, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500
Supplementi ordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500
Supplementi straordinari per la vendita a fascicoli separati, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500

Supplemento straordinario «Bollettino delle estrazioni»

Abbonamento annuale	L.	140.000
Prezzo di vendita di un fascicolo ogni 16 pagine o frazione	L.	1.500

Supplemento straordinario «Conto riassuntivo del Tesoro»

Abbonamento annuale	L.	91.000
Prezzo di vendita di un fascicolo	L.	8.000

Gazzetta Ufficiale su MICROFICHES - 1997
(Serie generale - Supplementi ordinari - Serie speciali)

Abbonamento annuo (52 spedizioni raccomandate settimanali)	L.	1.300.000
Vendita singola: ogni microfiches contiene fino a 96 pagine di Gazzetta Ufficiale	L.	1.500
Contributo spese per imballaggio e spedizione raccomandata (da 1 a 10 microfiches)	L.	4.000

N.B. — Per l'estero i suddetti prezzi sono aumentati del 30%.

PARTE SECONDA - INSERZIONI

Abbonamento annuale	L.	410.000
Abbonamento semestrale	L.	245.000
Prezzo di vendita di un fascicolo, ogni 16 pagine o frazione	L.	1.550

I prezzi di vendita, in abbonamento ed a fascicoli separati, per l'estero, *nonché quelli di vendita dei fascicoli delle* annate arretrate, *compresi i supplementi ordinari e straordinari, sono* raddoppiati.

L'importo degli abbonamenti deve essere versato sul c/c postale n. 387001 intestato all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato. L'invio dei fascicoli disguidati, che devono essere richiesti entro 30 giorni dalla data di pubblicazione, è subordinato alla trasmissione dei dati riportati sulla relativa fascetta di abbonamento.

Per informazioni o prenotazioni rivolgersi all'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - Piazza G. Verdi, 10 - 00100 ROMA
abbonamenti ☎ (06) 85082149/85082221 - vendita pubblicazioni ☎ (06) 85082150/85082276 - inserzioni ☎ (06) 85082146/85082189

L. 21.000